MIESIĘCZNIK

Rachunkowość i podatki

TREŚĆ NUMERU

ROK III. NUMER 7-8 (25-26) LIPIEC-SIERPIEŃ 1949 CENA EGZ. 250 ZŁ

WYDAWCA: PRZEDSIĘBIORSTWO PAŃSTWOWE WYODRĘBNIONE
„POLSKIE WYDAWNICTWA GOSPODARCZE", WARSZAWA, UL. HOŻA 35

BRONISŁAW BLASS i IGNACY PATRYCHA
(Warszawa)

Projekt reformy jednolitego planu kont

CZĘŚĆ VII B.

(ARTYKUŁ DYSKUSYJNY)

Klasa 6 (c. d.)

Konta kalkulacji bezpośrednich kosztów podstawowej i pomocniczej produkcji oraz całkowitych fabrycznych kosztów wytwarzania.

Wykonanie planu fabrycznych kosztów wytworzenia (62)

O przeznaczeniu tego konta mówi jego tytuł.

Subkontowy podział tego konta uwzględniać będzie rozbicie na produkcję **towarową i nietowarową,** przy czym nomenklatura obu tych rodzajów produkcji ustalona będzie dla każdej branży, przy zachowaniu ogólnych zasad, podanych w ustępie III uwag do klasy 6, w zakończeniu niniejszego artykułu.

Konto 62 ewidencjonować będzie wykonanie planów kosztu całej produkcji przedsiębiorstwa, jak też **wykonanie planu obniżenia kosztów produkcji (zadań oszczędnościowych),** przy tym w odniesieniu do **produkcji towarowej** stosowanie niżej podanych zasad posiłkowania się tym kontem posłuży pośrednio za instrument badania realności cen rozliczeniowych fabrycznych, ustalanych na pewne okresy czasu oraz dla analizowania rentowności produkcji, natomiast w odniesieniu do nietowarowej produkcji pozwoli okresowo sprawdzać zasadność przyjętych w wewnętrznym obrocie cen zaliczeniowych na usługi pomocniczej produkcji oraz rentowność tej dziedziny działalności przedsiębiorstwa.

Uzupełnienie wyjaśnień ekonomicznej treści tego konta i jego funkcji w systemie projektowanego planu kont nastąpi w zakończeniu niniejszego artykułu (vide „uwagi ogólne do kont klasy 6").

Konto to występuje w analitycznej ewidencji w formie porównawczo-analitycznego arkusza (wzór Nr 2) przy czym zapisy księgowe dokonywane są w globalnych końcowych kwotach, wynikających z sumowania odnośnych kolumn analitycznego arkusza.

Te globalne kwoty stawiane będą do memoriałowych dowodów sporządzanych przez księgowość wytwórczą i księgowanych w dzienniku i na wspólnej karcie kontowej dla całej produkcji, z zachowaniem jedynie podziału na produkcję towarową i nietowarową.

Jak wynika z układu wspomnianego arkusza — konto 62 obciążane jest efektywnym fabrycznym kosztem wytworzenia gotowych wyrobów, przeniesionym z subkonta 612-0, a uznawane wartością produkcji, obliczonej według planowych kosztów wytworzenia, w ciężar kont gotowych wyrobów, ukończonych robót i usług w klasie 7.

Wynikające stąd odchylenia, zarówno debetowe (kolumna 12), jak i kredytowe (kolumna 13) przenoszone są z konta 62 do klasy 7 na specjalne konta „odchyleń od planowych fabrycznych kosztów wytwarzania".

Tymi zapisami konto 62 zamknie się bez salda.

Dalszy tryb postępowania księgowego omówiony zostanie w komentarzu do kont klasy 7 i 8 projektowanego planu.

Uwagi ogólne do klasy 6.

I. Jak zaznaczyliśmy wyżej, klasa 6 ma w projektowanym planie kont spełnić potrójne zadanie: **po pierwsze** (konto 60) służyć ma ona do rozliczenia **bezpośrednich** kosztów wytwarzania, a więc do ustalenia i skalkulowania wartości elementów, wchodzących w istotę każdego wytworu; **po drugie** (konto 61) służyć ma ona do ustalenia efektywnego **całkowitego** fabrycznego kosztu wytworzenia; **po trzecie** zaś (konto 62) ma ona spełnić zadanie ewidencji **wykonania planu** fabrycznych kosztów wytworzenia.

Konto 62 stanowi ostatni etap ewidencji przekształcania się dóbr w procesie produkcji i zapoczątkowuje nową dziedzinę działalności przedsiębiorstwa, która ma znamiona działalności handlowej i której tematem jest **faza obrotu** wyprodukowanym wytworem.

Ta ostatnia faza objęta jest cyklem zbytu i sprzedaży, które scharakteryzowane zostały przez nas w uwagach do konta 53 w części VIb naszego artykułu, gdzie mowa była o kosztach tej fazy działalności przedsiębiorstwa.

Księgowa ewidencja obrotu wytworów w tej fazie będzie przedmiotem klas 7 i 8 projektowanego planu kont.

II. System rachunkowej ewidencji oraz metodyka kalkulacji kosztów, skomentowane w uwagach do klas 5 i 6 projektowanego systemu kontowego wskazują wyraźnie na sposób, w jaki odbywać się będzie **planowanie fi-**

nansowe działalności produkcyjnej przedsiębiorstwa.

Zasady sporządzania **rachunku przyszłościowego produkcji** oraz etapy, które obejmie prawidłowo sporządzany rachunek, wynikają jasno z omówienia kont obydwu tych klas i odpowiadają przyjętym i podanym przez nas we wstępie (vide część VI a naszego artykułu) założeniom.

System kontowy obydwu tych klas postuluje metodykę i kierunek planowania finansowego w dziedzinie działalności produkcyjnej przedsiębiorstwa, stąd więc ewidencja rachunkowa, oparta na tym systemie stanie się instrumentem kontroli wykonania planu, a sprawozdawczość rachunkowa stanowić będzie miarodajną podstawę dla analizy działalności gospodarczej przedsiębiorstwa.

Analiza kosztów własnych produkcji odbywać się będzie na podstawie danych ewidencji rachunkowej i planowej kalkulacji, z wykorzystaniem wszelkiej niezbędnej dla tego celu dokumentacji (karty ewidencji analitycznej, raporty produkcyjne itp.).

W pierwszym rzędzie analiza pomoże wykryć wewnętrzne przyczyny, wpływające ujemnie na poziom kosztów. Comiesięczne analizowanie kosztów przestojów, braku produkcyjnego, zużycia materiałów i energii, wykorzystania siły roboczej i funduszu płac oraz kosztów ogólnozakładowych, wydziałowych itd. będzie miało niewątpliwie duże mobilizujące znaczenie.

III. W klasie 6 ustalany jest całkowity koszt działalności produkcyjnej przedsiębiorstwa.

Kwalifikacja wstępna poszczególnych **środków produkcji** lub ich zespołów, skoncentrowanych **w wydziałach produkcyjnych** decyduje o podziale działalności przedsiębiorstwa produkującego na dwie dziedziny: **podstawową i pomocniczą.**

Pod pojęciem **produkcji podstawowej** rozumieć będziemy funkcję tych wydziałów, których struktura wynika z **właściwego** powołania przedsiębiorstwa i których rezultatem działania jest wytwór, uwzględniony w programie (planie) produkcyjnym i przeznaczony na sprzedaż.

Pojęcie **produkcji pomocniczej** mieści w sobie funkcję ubocznych wydziałów, których działalność skierowana jest na **obsługę** podstawowych wydziałów w formie dostarczania im przyrządów, modeli, wszelkiego rodzaju energii, usług itp.

Podział **wyrobów** (robót i usług) na **podstawowe i pomocnicze** będzie uzależniony od tego, jaki wydział względnie zespół wydziałów zajmuje się ich wytwarzaniem, **nie będzie** to jednakże **decydować** o zaliczeniu danego wytworu do produkcji **towarowej,** względnie o pozostawieniu jego poza zakresem tego pojęcia.

Kryterium podziału produkcji na towarową i nietowarową stanowi użytkowe przeznaczenie produkowanego wytworu, wykonywanej roboty lub świadczonej usługi.

W oparciu o tę zasadę ogólna linia podziału będzie tu następująca:

a) do produkcji **towarowej** zalicza się:
   1) gotowe wytwory, których proces wytworzenia został całkowicie ukończony, których jakość została zbadana i przyjęta przez własny wydział technicznej kontroli produkcji, względnie przez odbiorcę, mające **postać** towarową (opakowanie, markę itp.),
   2) usługi wydziałów podstawowej produkcji, realizowane obcym, względnie dla własnych kapitalnych robót oraz dla pozazakładowej działalności przedsiębiorstwa,
   3) roboty montażowe dla własnych inwestycji, niezależnie od tego, jaki wydział (produkcji podstawowej czy też pomocniczej) je wykonuje.

b) nie wchodzą w zakres produkcji towarowej:
   1) prace wykonywane dla wprowadzenia nowej produkcji, których tok został przerwany na mocy zarządzenia władz, względnie prace próbne i doświadczalne, które nie dały rezultatów,
   2) prace naukowo-badawcze, o ile finansowane są ze specjalnych funduszy państwowych,
   3) wartość braków i odpadków produkcyjnych,
   4) usługi wydziałów transportowych przedsiębiorstwa (wszystkich rodzajów transportu),
   5) wszelkie prace i usługi nie mające produkcyjnego charakteru (analizy laboratoryjne, projekty itp.),
   6) prace wykonane na zamówienia, które zostały anulowane.

IV. Jak wspominaliśmy wyżej, koszty produkcji podstawowej i pomocniczej ewidencjonowane są księgowo według poszczególnych wytworów względnie zamówień i obliczane są w zasadzie na wymierną **jednostkę** wytworu.

W rezultacie wstępnej kalkulacji wytworów produkcji podstawowej, w wyniku opracowania planu finansowego ustalone zostaną **planowe fabryczne koszty wytworzenia.**

W odniesieniu do **produkcji pomocniczej,** w rezultacie wstępnych kalkulacji ustalane będą **zaliczeniowe ceny** na usługi w wewnętrznym obrocie.

Zarówno planowe fabryczne koszty wytwarzania, jak i zaliczeniowe ceny na usługi w wewnętrznym obrocie, rozumiane są jako suma kosztów, przypadających na **jednostkę** kalkulacyjną danego wytworu lub usługi (sztuka, m^3, tona, KWh, t/km itd.).

Są jednakże wydziały produkcji pomocniczej, nie posiadające jednostek kalkulacyjnych. Do tych — dla przykładu — zaliczyć należy warsztaty naprawcze wszelkiego rodzaju, warsztaty produkujące przyrządy i modele lub tp. wydziały, których produkcja nie jest jednorodna i nie da się zasadniczo zmierzyć ilościowo.

Kalkulacja efektywnego kosztu usług tego rodzaju pomocniczych jednostek produkcyjnych odbywać się winna według poszczególnych zamówień i wyrobów z tym, że koszt ten podzielony zostanie według miejsc konsumpcji usług, robót względnie wyrobów tych wydziałów z zachowaniem zasad ustalonych w branżowych instrukcjach kalkulacyjnych.

Ceny zaliczeniowe na te usługi i roboty **nie będą ustalane**, a **planowe** wymierzanie nakładów rodzajowych ograniczy się do uchwycenia zasadniczych elementów, składających się na **koszt utrzymania** tych wydziałów, który ewidencjonowany jest w klasie 5, na koncie 51 — „Koszty wydziałowe".

V. Konto 62 — „Wykonanie planu fabrycznych kosztów wytworzenia" służy dla ustalania rezultatów wykonania planu fabrycznych kosztów wytworzenia w odniesieniu do całej nomenklatury wytworów, usług i robót danego przedsiębiorstwa, posiadających swoją jednostkę kalkulacyjną i w odniesieniu do których w planach produkcyjno-finansowych ustala się ceny rozliczeniowe fabryczne, bądź też ceny zaliczeniowe dla użytku w wewnętrznym obrocie przedsiębiorstwa.

Przez obciążenie konta 62 efektywnym kosztem produkcji wytworów, robót lub usług, a uznanie go planowym kosztem tychże — na koncie tym powstaną różnice, stanowiące rezultat działalności przedsiębiorstwa na odcinku wykonania założonych w planie zadań zniżenia kosztów własnych produkcji i wskazujące na wykonanie planu akumulacji.

Konto 62 **nie ewidencjonuje** rezultatów na odcinku kosztów produkcji (wytworów, robót i usług) tych wydziałów pomocniczych, które nie posiadają jednostek kalkulacyjnych, albowiem — jak wspomniano wyżej — w planach finansowych nie ustala się planowanego kosztu tego rodzaju usług i z tego powodu brak jest kryterium porównawczego dla dokonania zapisów na koncie 62.

Natomiast w wypadku, gdy usługi tych wydziałów świadczone są dla obcych, względnie dla inwestycji lub kapitalnych remontów, wykonywanych we własnym zakresie, a więc, gdy wchodzić one będą w zakres produkcji towarowej, natenczas efektywna wartość tych robót i usług przejdzie przez subkonto 620 w jednakowych kwotach po stronie „winien" i „ma" i przedostanie się stąd do klasy 7 łącznie z całą produkcją towarową przedsiębiorstwa.

W ten sposób konto 62 obejmie swoim zasięgiem całą produkcję towarową przedsiębiorstwa oraz nie zaliczoną do towarowej — produkcję pomocniczych jego wydziałów posiadających kalkulacyjne jednostki.

Na koncie tym **nie będą** rejestrowane zaszłości, dotyczące poszczególnych dziedzin pozazakładowej działalności przedsiębiorstwa, w odniesieniu do których tryb postępowania podano w części V naszego projektu.

VI. W reasumpcji uwag, podanych wyżej do poszczególnych kont i subkont tej klasy, schemat korespondencji z kontami innych klas przedstawia się następująco:

VIa) **Subkonto 600 —**

— „Zużycie materiałów podstawowych"

— **koresponduje:**

a) **po stronie „winien"** —

1. z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów" —
   — wartość surowców i półfabrykatów obcego pochodzenia, zużytych w produkcji, na podstawie rozdzielników do subkont szczegółowych 320-1 oraz 320-2, sprawdzonych pod względem ilościowym z danymi kart roboczych.
2. z kontem realizacji półfabrykatów w klasie 8 —
   — wartość typowych półfabrykatów własnej produkcji, zaliczanych do produkcji towarowej, oddawanych do dalszej obróbki w danym przedsiębiorstwie.
3. z subkontem 524 — „Przeniesienie kosztów zaopatrzenia materiałowego" —
   — część kosztów zaopatrzenia materiałowego, przypadająca proporcjonalnie do wartości materiałów podstawowych, zużytych w produkcji.

b) **po stronie „ma"** —

1. z subkontem 220 — „Materiały pomocnicze" —
   — użytkowa wartość materiałowych odpadków produkcyjnych, przychodowanych do magazynów i przeznaczonych do dalszego zużycia w produkcji (zapisu dokonuje się na podstawie przychodowej asygnaty magazynowej).
2. z kontem kosztów własnych sprzedaży odpadków w klasie 8 —
   — wartość użytkowa surowcowych odpadków produkcyjnych, przeznaczonych na sprzedaż (zapisu dokonuje się w momencie ich realizacji, na podstawie raportu wydziału produkcyjnego).

3. z subkontem 609 — „Przeniesienie bezpośrednich kosztów wytwarzania" —
— pozostała (po wyeliminowaniu wartości użytkowej surowcowych odpadków produkcyjnych jak wyżej pod 1 i 2) suma kosztów materiałów podstawowych, zużytych w produkcji za dany miesiąc.

VIb) **Subkonto 601** —
— „Zużycie energii technologicznej" — **koresponduje:**

a) **po stronie „winien"** —

1. z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów" —
— wartość energii obcej zużytej na potrzeby technologiczne głównych wydziałów produkcyjnych, na podstawie rozdzielnika do konta 33 — „Energia obca", o ile wartość ta ma istotne znaczenie w ogólnym koszcie produkowanego wytworu.
2. z kontem realizacji usług własnego wydziału energetycznego w klasie 8
— wartość własnej energii, zużytej dla tychże celów, obliczona w cenach efektywnych lub zaliczeniowych (gdy rozliczenie nie następuje przez branżową centralę zbytu).

b) **po stronie „ma"** —

1. z subkontem 609 — „Przeniesienie bezpośrednich kosztów wytwarzania" —
— przeniesienie miesięcznej sumy kosztów energii technologicznej, zaksięgowanej na subkoncie 601.

VIc) **Subkonto 602** —
— „Zużycie paliwa technologicznego" — **koresponduje:**

po stronie „winien" i „ma" — analogicznie, jak wyżej podane subkonto 601 w zakresie wartości zużytego na cele technologiczne paliwa (podstawą zapisu obciążającego jest rozdzielnik do subkonta 322 — „Paliwo").

VId) **Subkonto 603** —
— „Robocizna produkcyjna (bezpośrednia)" — **koresponduje:**

a) **po stronie „winien"** —
z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów" —
— koszt podstawowego wynagrodzenia pracowników fizycznych, objętych branżowym wykazem profesji robotniczych, wchodzących w zakres bezpośrednich kosztów wytwarzania oraz koszt przypadających od tego wynagrodzenia świadczeń socjalnych, ubezpieczeń społecznych i narzutów funduszowych, na podstawie rozdzielników do subkont: 300, 302, 303, 304, 305, natomiast z wyjątkiem subkonta 301, obejmującego wynagrodzenia za urlopy i za czas efektywnie nie przepracowany, które obciążają koszty ogólnozakładowe (subkonto 501-5).

b) **po stronie „ma"** —
z subkontem 609 — „Przeniesienie bezpośrednich kosztów wytworzenia" —
— miesięczna suma kosztów bezpośredniej robocizny.

VIe) **Subkonto 609** —
— „Przeniesienie bezpośrednich kosztów wytwarzania" — **koresponduje:**

a) **po stronie „winien"** —

1. z subkontami 600, 601, 602 i 603 —
— miesięczne przeniesienie rozliczonych na tych subkontach kwot poszczególnych elementów bezpośrednich kosztów wytwarzania, na podstawie dowodu memoriałowego, sporządzonego przez wydział księgowości wytwórczej.
Zapisu dokonuje się na odrębnej karcie dla każdego wytworu, w odpowiedniej, przeznaczonej na dany element kosztu kolumnie, z równoczesnym zarejestrowaniem **ilościowych** danych zużycia oraz z podziałem na zużycie związane z wytworzeniem gotowego produktu i na zużycie w produkcji, znajdującej się w toku fabrykowania.
2. z subkontem 612-1 — „Przeniesienie wartości produkcji w toku" —
— storno na początku nowego okresu obrachunkowego odniesionej w końcu poprzedniego okresu sumy bezpośrednich kosztów nie zakończonej produkcji.

b) **po stronie „ma"** —

1. z subkontem 610 — „Koszty bezpośrednie produkcji gotowej" —
— przeniesienie w końcu miesiąca bezpośrednich kosztów, w wysokości odnoszącej się do ilości **gotowych** wyrobów.
2. z subkontem 612-1 — „Przeniesienie wartości produkcji w toku" —
— przeniesienie w końcu miesiąca sumy bezpośrednich kosztów,

w wysokości odnoszącej się do ilości wytworów, których proces fabrykacji **nie został ukończony** w danym okresie obrachunkowym.

VIf) **Subkonto 610** —

— „Koszty bezpośrednie produkcji gotowej" — **koresponduje:**

a) **po stronie „winien"** —

z subkontem 609 — „Przeniesienie bezpośrednich kosztów wytwarzania" —

— przejęcie w końcu miesiąca sumy bezpośrednich kosztów wytworzenia gotowej ilości wyrobów.

Zapisu dokonuje się w arkuszu kalkulacyjnym wg wzoru Nr 1 (kolumna 5), w wierszu odnoszącym się do danego wytworu produkcji podstawowej lub pomocniczej.

b) **po stronie „ma"** —

z subkontem 612-0 — „Przeniesienie wartości produkcji gotowej" —

— przeniesienie tejże kwoty dowodem memoriałowym na konto sumujące wartość gotowej produkcji (kolumna 9 arkusza kalkulacyjnego wg wzoru Nr 1).

VIg) **Subkonto 611-0** —

— „Koszty wydziałowe" — **koresponduje:**

a) **po stronie „winien"** —

z subkontem 519 — „Przeniesienie kosztów wydziałowych" —

— część kosztów wydziałowych, przypadająca na dany wytwór z rozdzielnika, ustalonego branżową instrukcją kalkulacyjną.

Zapisu dokonuje się w kolumnie 6 arkusza kalkulacyjnego wg wzoru Nr 1, w wierszu odnoszącym się do danego wytworu.

b) **po stronie „ma"** —

z subkontem 612-0 — „Przeniesienie wartości produkcji gotowej" —

— przeniesienie tejże kwoty, analogicznie, jak podano w uwadze do poprzedniego subkonta.

VIh) **Subkonto 611-1** —

— „Koszty ogólnozakładowe" — **koresponduje:**

a) **po stronie „winien"** —

z subkontem 503 — „Przeniesienie kosztów ogólnozakładowych" —

— część kosztów ogólnozakładowych, przypadająca na dany wytwór produkcji **podstawowej,** na podstawie ustalonego branżową instrukcją kalkulacyjną rozdzielnika, lub zaliczona suma tychże kosztów na usługi produkcji **pomocniczej,** realizowane obcym lub na rzecz inwestycji i kapitalnych remontów, wykonywanych sposobem gospodarczym.

Zapisu dokonuje się w kolumnie 7 arkusza kalkulacyjnego wg wzoru Nr 1.

b) **po stronie „ma"** —

jak poprzednie subkonta.

VIi) **Subkonto 611-2** —

— „Koszty braku produkcyjnego" — **koresponduje:**

a) **po stronie „winien"** —

z subkontem 554 — „Przeniesienie kosztów braku produkcyjnego" —

— wartość nie pokrytego odszkodowaniami braku, stwierdzonego w procesie produkcji, w wysokości ustalonej na koncie 55.

Zapisu dokonuje się w kolumnie 8 arkusza kalkulacyjnego wg wzoru Nr 1, w wierszu odnoszącym się do danego wytworu.

b) **po stronie „ma"** —

analogicznie jak poprzednie subkonta.

VIj) **Subkonto 612-0** —

— „Przeniesienie wartości gotowej produkcji" — **koresponduje:**

a) **po stronie „winien"** —

z subkontami: 610, 611-0, 611-1, 611-2 —

— przeniesienie miesięcznej sumy bezpośrednich i poszczególnych pośrednich kosztów produkcji, składających się na całość efektywnego kosztu wytworzenia.

Zapisu dokonuje się w kolumnie 9 arkusza kalkulacyjnego wg wzoru Nr 1, przy czym wynika on jako suma kolumn 5—8 tegoż arkusza.

b) **po stronie „ma"** —

1. z subkontem 620 — „Wykonanie planu fabrycznych kosztów wytworzenia produkcji towarowej" —
   — przeniesienie dowodem memoriałowym miesięcznej sumy kosztów, odnoszącej się do produkcji towarowej (zapisu dokonuje się w kolumnie 6 arkusza porównawczo-analitycznego wg wzoru Nr 2).
2. z subkontem 621 — „Wykonanie planu fabrycznych kosztów wytworzenia produkcji nietowarowej" —
   — jak wyżej, w odniesieniu do produkcji nietowarowej.

VIk) **Subkonto 612-1** —

— „Produkcja w toku" — **koresponduje:**

a) **po stronie „winien"** —

z subkontem 609 — „Przeniesienie bezpośrednich kosztów wytwarzania" —

— przeniesienie w końcu okresu obrachunkowego bezpośrednich kosztów produkcji, w wysokości odnoszącej się do ilości wytworów, których proces fabrykacji nie został ukończony.

Kwota ta pozostaje w aktywach bilansu zamknięcia. Zapisu dokonuje się w kolumnie 11 arkusza kalkulacyjnego wg wzoru Nr 1.

b) **po stronie „ma"** —

z subkontem 609 — „Przeniesienie bezpośrednich kosztów wytwarzania" —

— storno na początku miesiąca zapisu dokonanego w końcu poprzedniego okresu obrachunkowego, a obejmującego bezpośrednie koszty wytworów, których proces fabrykacyjny nie był w końcu poprzedniego okresu ukończony.

VIl) **Konto 62** —

— „Wykonanie planu fabrycznych kosztów wytworzenia" — **koresponduje:**

a) **po stronie „winien"** —

1. z subkontem 612-0 — „Przeniesienie wartości gotowej produkcji" —

— efektywny fabryczny koszt własny wytworzenia całej produkcji towarowej oraz nietowarowej, lecz posiadającej jednostkę kalkulacyjną.

Zapisu dokonuje się w kolumnie 6 arkusza porównawczo-analitycznego wg wzoru Nr 2.

2. z kontem odchyleń od planowych kosztów wytworzenia w klasie 7 —

— różnica in minus (kredytowa) pomiędzy efektywnym a planowym fabrycznym kosztem produkcji towarowej. —

— różnica in minus (kredytowa) pomiędzy efektywnym a planowanym fabrycznym kosztem wytworów i usług pomocniczej, nietowarowej produkcji.

Zapisu dokonuje się w kolumnie 13 arkusza porównawczo-analitycznego wg wzoru Nr 2.

b) **po stronie „ma"** —

1. z kontami zapasów gotowej produkcji i ukończonych robót i usług w klasie 7 —

— wartość przychodowanych na skład gotowych wytworów lub typowych półfabrykatów według **planowych** fabrycznych kosztów wytworzenia, jako też w tychże cenach obliczona wartość robót i usług pomocniczych wydziałów, wykonywanych lub świadczonych w okresie obrachunkowym.

Zapisu dokonuje się w kolumnie 9 arkusza porównawczo-analitycznego wg wzoru Nr 2.

2. z kontami odchyleń od planowych kosztów wytworzenia w klasie 7

— ustalone przez porównanie różnice in plus (debetowe) pomiędzy efektywnym a planowym fabrycznym kosztem produkcji towarowej oraz wytworów i usług pomocniczej, nietowarowej produkcji, posiadającej jednostki kalkulacyjne.

Zapisu dokonuje się w kolumnie 12 arkusza porównawczo-analitycznego wg wzoru Nr 2.

VII. Omówiona wyżej klasa 6 projektowanego planu kont zamyka etap księgowej ewidencji przeistaczania się wartości w procesie produkcji i wyczerpuje wraz z klasami 4 i 5 przedmiot zainteresowań wydziałów (komórek) wytwórczej księgowości przedsiębiorstwa.

Rozliczenie nakładów, któremu początek dają rozdzielniki do konta 39 — sprowadza się do rejestracji w formie określonych pojęciowo i w miarę możności typowych zdarzeń księgowych wszystkich faz transformacji dóbr, konsumowanych przez przedsiębiorstwo w procesie produkcji, przy tym pełne księgowe odzwierciedlenie tych faz winny gwarantować dobrze zorganizowane komórki księgowości wytwórczej.

Głównym zadaniem tych komórek będzie stworzenie takiego systemu dokumentacji rachunkowej, który zapewni bieżącą, terminową rejestrację zdarzeń, zachodzących w procesie produkcji, przy czym specyfika branżowa przedsiębiorstwa, jego struktura, zakres działania i wielkość powinny decydować o systemie organizacji wydziału względnie wydziałów księgowości wytwórczej.

Prawidłowa gospodarka w uspołecznionym przedsiębiorstwie polega na oszczędnym zużywaniu dóbr w procesie produkcji, na walce z marnotrawstwem, na stałym ulepszaniu technologii produkcji i permanentnym dążeniu do maksymalnego wykorzystania możliwości produkcyjnych i rezerw przedsiębiorstwa.

Te wymogi, stawiane przed kierownictwem każdego przedsiębiorstwa i poszczególnych jego wydziałów lub posterunków pracy, postulują

Ministerstwo
Centralny Zarząd
Zjednoczenie
(Przedsiębiorstwo)
Zakład

Wzór Nr 1

Kalkulacja całkowitego efektywnego kosztu fabrykacji wytworów zasadniczej i pomocniczej produkcji (konto 61)

za miesiąc.. 19....... r. w złotych

Lp.	Wyszczególnienie wytworów	Jedn. miary	Ilość wyprodukow. za m-c	Koszty bezpośrednie Subk-to 610	koszty pośrednie Subk-to 611 0 koszty wydziałowe	1 koszty ogólne zakład.	2 koszty braku produk.	Razem wartość efektyw gotowej produk. do przeniesien. Subk-to 612-0	Koszt efekt. wytworzenia na jedn. produk. (9 : 4)	Wartość efektyw. produkcji w toku Subk-to 612-1
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	I Produkcja podstawowa									
1	wytwór A	szt								
2	„ B	ton								
3	„ C	m³								
4	„ D	kg								
	itd.									
	II Produkcja pomocnicza i uboczna									
5	wytwór E	KWH								
6	usługa F	t/km								
7	wytwór G	mb.								
	itd.									
	Suma									

Ministerstwo
Centralny Zarząd
Zjednoczenie
(Przedsiębiorstwo)
Zakład

Wzór Nr 2

Arkusz

porównawczo analityczny wykonania planu fabrycznych kosztów wytworzenia (konto 62)

za miesiąc.................................... 19...... r.

w złotych

Lp.	Wyszczególnienie wytworów	Jedn. miary	Ilość produkcji		Wartość efekt. gotowej prod. W-n K-to 62 Ma Sub-k-to 612 0	Koszt efekt. wytw. na jedn. prod. 6 : 5	Planowy koszt wytworzenia		odchylenia w kosztach			
									na jedn. produkcji		całej wyprodukowanej ilości	
			w/g planu	Faktyczna			Jedn.	Całej ilości wyprodukow. Ma K-to 62 W-n kl. 7 (8×5)	in plus (7-8)	in minus (8-7)	in plus Ma K-to 62 W-n kl. 7 odchyl.	in minus W-n K-to 62 Ma kl. 7 odchyl.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
620	**Produkcja towarowa**											
1	wytwór A											
2	„ B											
3	„ C											
4	„ D											
	itd.											
	Razem											
621	**Produkcja nietowar.**											
1	wytwór E											
2	usługa F											
	itd.											
	Razem											
	Suma											

zasadę wymierzania a priori nakładów, związanych z ich ruchem i funkcjonowaniem (w planach finansowych) oraz zasadę ścisłej ewidencji formowania się tych nakładów na każdym etapie trwania procesu produkcyjnego.

Branżowe opracowania normatywnych wskaźników odnośnie do poszczególnych elementów, składających się na całość kosztów wytworów pozwoli komórkom księgowości wytwórczej spełnić ich **główne zadanie, streszczające się do kontroli prawidłowości gospodarki przedsiębiorstwa**, a przez to pozwoli tym komórkom stać się ważnym orężem w walce o wykonanie i przekroczenie planów gospodarczych, ustalanych przez państwo dla każdego przedsiębiorstwa.

Z. FEDAK (Łódź)

Międzyzakładowa analiza porównawcza kosztów

I. OKREŚLENIE TREŚCI

Przy podejmowaniu jakiejkolwiek działalności stawiane są zazwyczaj następujące pytania:

jaka to będzie czynność?

po co jej dokonujemy?

jak ją przeprowadzić?

W tej też kolejności spróbuję omówić zagadnienia międzyzakładowej analizy porównawczej kosztów.

Określenie zamierzonego działania wynika z tytułu. Postaram się go nieco naświetlić.

Pierwszy element składowy tytułu to: „analiza" — czynność badawcza, zmierzająca do rozłożenia pewnej całości na składniki i ewentualnego wykrycia zachodzących wśród nich prawidłowości. Przedmiotem tej analizy ma być wartościowy obraz procesów produkcyjnych, znajdujący swe odbicie w rachunkowości, a nie np. stosunek ilości produktu do wsadu, stan prawny, wyposażenie w urządzenia wytwórcze, struktura załogi i tym podobne, a jeżeli tak, to tylko o tyle, o ile wywierają one istotny wpływ na produkcję. Niemniej należy od razu podkreślić, że są to problemy leżące na pograniczu techniki i rachunkowości. Ich analiza wchodzi w zakres metod kontroli, to jest tej funkcji rachunkowości, która wartościuje i wydaje sąd o przeszłości, wyciąga wnioski na przyszłość, łączy sprawozdawczość z planowaniem.

Drugi element tytułu to „koszty" — wycenione zużycie dóbr i usług w procesie produkcji. Celem uniknięcia wątpliwości pozwolę sobie przypomnieć rzeczy powszechnie znane.

Swoje wartościowe odbicie znajdują procesy produkcji w rachunku kosztów. Jednym z jego zadań jest ustalenie kosztu własnego wytworzonych wyrobów. Ze względu na to, że bezpośrednie przydzielenie wszystkich kosztów na wyroby jest niemożliwe, dokonuje się tego drogą okólną przez różne ich grupowanie. „Pozycją wyjściową" jest przeważnie układ kosztów wg rodzaju (nasza klasa 4 jednolitego planu kont), wyjaśniający „jakie" to były koszty; z kolei zostają one — zazwyczaj oprócz materiałów bezpośrednich — rozliczone na miejsca powstawania kosztów, czyli — ograniczone pojęciowo dla potrzeb rachunkowości — części zakładu; podział ten zwyczajowo pokrywa się z zasięgiem odpowiedzialności danego kierownika, a kryterium podziału stanowi rozmieszczenie przestrzenne lub wykonywane funkcje; tak ugrupowane koszty pozwalają na stwierdzenie „gdzie" powstały, względnie „dla którego" miejsca koszt został poniesiony w ostatniej fazie, zakładając istnienie stałych związków (najczęściej prostej proporcjonalności) pomiędzy pewnymi wielkościami bezpośrednio doliczalnymi na dany wyrób, a kosztami miejsc (pośrednimi lub całkowitymi) następuje przydzielenie kosztów na jednostkę wyrobu, tak zwany nośnik kosztów; w ten sposób uzyskuje się odpowiedź na pytanie „na co" lub „na jakie wyroby" rozliczono koszty.

Dalszym zadaniem rachunku kosztów własnych jest dostarczenie podstaw liczbowych dla planowania. Istotne tu jest poznanie, jak zachowują się koszty przy różnej wielkości produkcji, co zazwyczaj równoznaczne jest z rozmiarami zatrudnienia, inaczej mówiąc, stanem zatrudnienia. Zazwyczaj — gdyż wielkość produkcji jest funkcją ilości, czasu i wydajności — dla uproszczenia jednak pomijam na razie wydajność.

W zależności od tego, jak poszczególne grupy kosztów kształtują się przy różnych stanach zatrudnienia, mówi się o kosztach stałych — proporcjonalnych do czasu, i zmiennych — zależnych od ilości; koszty złożone z obu tych elementów są to tak zwane koszty mieszane.

Choć badania teoretyczne wykazały, że i inne czynniki wpływają na wysokość kosztów, to jednak dla celów praktycznych rozróżnienie to jest wystarczające. Istotne jest — jak z tego widać — wyznaczenie stanu zatrudnienia. Stan zatrudnienia pewnego okresu wyraża się procentem zatrudnienia przyjętego za 100 (maksymalnego, normalnego, optymalnego); procent ten powstaje z przyrównania do 100 wielkości przy-

jętej za miernik, na przykład stanu załogi, ilości maszyno- lub roboczogodzin, wielkości produkcji i tym podobnych.

Wyliczenia takie nasuwają pewne wątpliwości, jednak wyznaczenie dzięki nim określonego stanu, to jest wielkości zawartej w przedziale „od — do“, jest możliwe. Mowa tu o stanie zatrudnienia oddziału, nie zaś zakładu jako całości, gdyż wielkość ta jest wypadkową stanów zatrudnienia wszystkich miejsc powstawania kosztów a nawet pracy. Zagadnienie stanu zatrudnienia traci wprawdzie na wadze w gospodarce planowej, nie w tym jednak stopniu, aby nie było uwzględniane.

Następnym elementem tytułu jest określenie: „m i ę d z y z a k ł a d o w a“, wskazujące, że badany jest przede wszystkim zakład, jednostka produkcyjna, a nie przedsiębiorstwo, pojęcie raczej prawne; dalej, że nie jeden, ale szereg zakładów przemysłowych; że prowadzona jest rachunkowość obejmująca swym zasięgiem całą branżę, a stanowiąca etap ku stworzeniu czegoś, co można by nazwać „ogólnoprzemysłowym rachunkiem kosztów“; określenie „międzyzakładowa“ jest może najbardziej charakterystyczne dla istoty poruszanego problemu, jak to będę usiłował dalej dowieść.

Ostatnim wreszcie określeniem jest „p o r ó w n a w c z a“ — a zatem taka analiza kosztów, która nie tylko zestawia, ale i porównuje, każde zaś porównywanie dokonywane na liczbach współmiernych jest niczym innym jak mierzeniem wielkości nieznanych, badanych — w stosunku do znanych.

II. OKREŚLENIE CELU

Drugim pytaniem było: co jest celem zamierzonego działania, to jest międzyzakładowej analizy porównawczej kosztów?

Odpowiedź brzmi: celem działania jest — przez porównanie odpowiednich danych jednych zakładów z innymi lub ich przeciętną — możliwie dokładne poznanie kształtowania się kosztów zakładów oraz ich struktury i przeobrażeń dla:

1) wydania sądu o rzeczywistych i potencjalnie możliwych do osiągnięcia wynikach w zakresie wyzyskania możliwości produkcyjnych, gospodarki środkami produkcji, sprawności,

2) wykrycia miejsc i przyczyn powstawania dysproporcji, co zezwoli na przedsiębranie świadomych kroków zmierzających do usunięcia tego stanu, o ile jest niepomyślny, a zależny od kierownictwa.

Wynika z tego, że celem zanalizowania różnic w kosztach wywołanych takimi czynnikami, jak np.:

rozmaitym wyposażeniem w środki produkcji,

stosowaniem różnych metod wytwarzania,

inną wydajnością roboczą,

różnym sposobem gospodarowania,

winna być poddana badaniu **struktura kosztów**, a dla określenia czy tendencje rozwojowe zgodne są z trendem, wyznaczonym przez plan, względnie obserwowanym w całej branży — wskazane jest rozpatrywanie **rozwoju.**

Dane takie, obrazujące stan i rozwój określonego zakładu i całej branży, wyjaśniając wpływy powodujące takie, a nie inne kształtowanie się pewnych wielkości pozwalają na stosowanie — zapewniających w danych warunkach największą gospodarność — rozwiązań organizacyjnych, kombinacji środków i metod produkcji i ich planowanie na przyszłość.

Przyczyny badania kosztów.

Mogłoby powstać pytanie, dlaczego badaniu mają być przede wszystkim poddane koszty, a nie np. bilanse czy rachunki wyników, jak to miało miejsce dawniej?

Przy gospodarce kapitalistycznej głównym elementem badanym była rentowność, a więc stosunek zysku do kapitału lub obrotu, a wszelkie inne wielkości o tyle tylko, o ile wpływały na rozmiary tego zysku. Stąd też koszty rzeczywiste na ogół rozpatrywano w stosunku do przychodów. Podejście takie było zrozumiałe, skoro motorem działalności przedsiębiorcy była realizacja zysku, możliwa tylko przez jak najlepsze dostosowanie się do warunków rynkowych.

Natomiast przy gospodarce planowej celem działalności zakładów jest wykonanie najmniejszym nakładem pewnych — określonych planem — wytworów, przeznaczonych dla zaspokojenia potrzeb. Zadania produkcyjne są zatem tymi wielkościami, które wyznaczają rozmiary wytwarzania, a stąd ilości zaangażowanych w zakładach środków produkcji i wielkość produkcji, która przemnożona przez cenę wyznaczoną daje sumę przychodów. Oczywiście stosować należy przy tym takie kombinacje środków produkcji, które zapewnią najmniejszy koszt jednostkowy. Inaczej mówiąc — przedmiotem działalności zakładów jest funkcja produkcji i częściowo — o ile warunkuje realizację postawionego celu—funkcja zaopatrzenia; odpada natomiast w zupełności funkcja zbytu.

Wartościowe zaś odzwierciedlenie procesów produkcyjnych, podejmowanych dla urzeczywistnienia postawionych zadań, jest jak wiadomo — przedmiotem rachunku kosztów i dlatego ich analiza wysunięta zostaje na plan pierwszy.

III. METODY BADAŃ

Jest oczywiste, że postawione cele wyznaczają metody i sposób dalszej analizy. Należy teraz odpowiedzieć na pytanie: jak przeprowadzić międzyzakładową analizę porównawczą kosztów?

Omówię tu następujące punkty:
1) kto powinien dokonywać badań?
2) kiedy badania mogą być przeprowadzane?
3) jakie formy może przybrać badanie?
4) jakie koszty należy rozpatrywać i w jakim układzie?
5) jakie czynniki należy uwzględniać przy dokonywaniu analizy?
6) jakie miary należy stosować? oraz
7) jak praktycznie ukształtować badania?

Kto powinien dokonywać badań?

Możliwe jest przeprowadzenie porównań w różnych zestawieniach, począwszy od przyrównywania zakładu do zakładu, a skończywszy na porównywaniu przemysłu z przemysłem lub ogółem przemysłów.

W zależności od tego, czego badania dotyczą, przeprowadzane być one winny przez jednostki zwierzchnie w ramach administracji przemysłowej lub też komórki specjalne, np. Biuro Organizacji Rachunkowości. Nie wymaga przy tym uzasadnienia twierdzenie, że na im wyższym szczeblu badanie jest przeprowadzane, tym jest ogólniejsze, a jego przydatność praktyczna dla zakładu mniejsza.

Kiedy badania mogą być przeprowadzane?

Wtedy, gdy materiał stanowiący przedmiot analizy jest porównywalny zarówno formalnie, jak i merytorycznie. Jako porównywalne rozumiane są wielkości jednorodne i współmierne.

Porównywalność formalna osiągana bywa dzięki stosowaniu:

jednolitej klasyfikacji pojęć i terminologii,
jednolitego planu kont i sposobu rozliczeń kosztów,
jednolitego sposobu zaliczania kosztów w czasie,
jednolitych ,w miarę możności, kluczy podziałowych i metod doliczania,
jednakowych okresów czasu, zarówno jeśli chodzi o ich długość, jak też moment daty początkowej i końcowej okresów.

Merytorycznie porównywalne są dane zakładów o:

podobnej wielkości (duże, średnie, małe),
podobnych metodach produkcji (ręczna, maszynowa, jednostkowa, seryjna, potokowa),
podobnym programie produkcji, przy czym można by ewentualnie mówić o stopniu uszlachetnienia surowca.

Jakie formy przybrać może badanie?

Odróżnić tu należy zakres badania i metody analizy.

W zakresie badania wchodzić mogą zarówno dane pewnych okresów jako całości (rok, kwartał), jak też zmiany zachodzące na przestrzeni poszczególnych odcinków czasu (rozwój kosztów np. od I do IV kwartału), a więc ujęcie statyczne i dynamiczne. Dane te badane być mogą jako całości albo tylko odcinkowo — w odizolowaniu od reszty.

Sama analiza przybierać może natomiast różny charakter. Przede wszystkim czysto **poznawczy.** W praktyce badań takich nie będzie wiele, gdyż przyczyniają się one tylko do wzbogacenia posiadanych wiadomości dodatkowymi informacjami, bez wnikania w zachodzące głębsze powiązania (stwierdzenie: koszty robocizny stanowią taki a taki udział procentowy w sumie kosztów).

Drugą formą może być analiza **przyczynowo-skutkowa:** celem jej jest zbadanie skutków, jakie wywołała znana przyczyna (na przykład jak na strukturę kosztów wpłynął nowy układ zbiorowy pracy).

Wreszcie ostatnia, najczęściej spotykana, to analiza **skutkowo-przyczynowa.** Widząc skutki, bada się przyczyny, które wpływają na dane zjawisko (na przykład zwiększone koszty ogólne spowodowane są wzrostem kosztów robocizny pośredniej w wyniku wprowadzenia w życie nowego układu zbiorowego pracy).

Jakie koszty należy rozpatrywać?

Przez pytanie „jakie koszty" — rozumie się szereg alternatyw rozpatrywania kosztów planowanych lub rzeczywistych, całkowitych lub jednostkowych w takim lub innym ugrupowaniu, przy czym oczywiście porównywać należy tylko ten sam rodzaj ze sobą.

Za rozpatrywaniem kosztów planowanych — mam tu głównie na myśli koszty wzorcowe — przemawia to, że są one obiektywnie uzasadnione, naukowo wyprowadzone, bez tych wszelkich zniekształceń ,od których nie są i nie będą wolne koszty rzeczywiste. Zachodzić bowiem może obawa, że zły stan jednego zakładu porównuje się z jeszcze gorszym stanem drugiego lub ze średnią stanów niepomyślnych branży.

Czy rozpatrywać koszty całkowite czy jednostkowe?

Wydaje się, że raczej koszty jednostkowe, gdyż są one — jak to się mówi — sprowadzone do wspólnego mianownika, umożliwiającego bezpośrednią porównywalność; ale i rozpatrywanie kosztów całkowitych nie jest bez wartości. Konieczne jest tu jednak wzięcie pod uwagę momentu czasu. Praktycznie najlepiej rozpatrywać okresy kwartalne, gdyż kompensują one nieuniknione, nawet przy najlepszym rachunku kosztów, wahania miesięczne, spowodowane choćby różną długością miesięcy przy nie zmienionej wysokości kosztów stałych.

W jakim ugrupowaniu rozpatrywać koszty?

Każdy układ ma swoje zalety i wady.

1. Koszty całkowite

Koszty wg rodzaju są łatwe do ujęcia a ich zaliczenie do poszczególnych grup w różnych zakładach budzi najmniej wątpliwości. Nie są one jednak pozbawione poważnych wad, a mianowicie:

obejmują częstokroć całość nakładów, a więc nie tylko koszty produkcji ale i nakładów pozaoperacyjnych, inwestycji itp.; zawierają całość kosztów zakładu, a zatem sumę kosztów powstałych na poszczególnych miejscach, których kontrola — jako ogólnikowa — nie daje istotnych rezultatów;

niemożliwe jest poprawne ustalenie stanu zatrudnienia zakładu jako całości, gdyż, jak już o tym była mowa, jest on wypadkową stanu zatrudnienia poszczególnych miejsc; w zależności zaś od stanu zatrudnienia różne koszty kształtują się odmiennie.

Nie da się przeprowadzić eliminacji różnych czynników substytucji kosztów (np.: energia obca i koszty wytworzenia energii we własnym zakresie, transport obcy i dokonywany własnym taborem, konserwacje i naprawy obce oraz przeprowadzane własnymi siłami). Niemniej zestawienie takie daje pewien obraz, wskazuje na grupy, które powodować mogą dysproporcje, choć uwzględnić tu trzeba szereg czynników dodatkowych, o których jeszcze będzie mowa.

Znacznie dokładniejsze — można nawet powiedzieć — najdokładniejsze informacje uzyskiwane są z analizy kosztów ugrupowanych wg miejsc ich powstawania. Podział taki lokalizuje koszty, co ściśle wiąże się ze sprawą odpowiedzialności za ich kształtowanie, umożliwia wprowadzenie poprawki na — stosunkowo łatwo i dostatecznie dokładnie wyliczalny — stan zatrudnienia i uwidacznia działanie poszczególnych elementów substytucji, gdyż np. obciążenia przez miejsce powstawania kosztów „siłownia" równoznaczne jest z kosztami „energii obcej" a przerzut miejsca powstawania kosztów „warsztat remontowy" z grupą „konserwacje i naprawy obce".

Także i ten podział kosztów ma swoje cechy ujemne, wypływające stąd, że nie ma dwu identycznych zakładów; nawet uzgodniona nomenklatura nie zmieni faktu, że różne wyposażenie zakładów w urządzenia wytwórcze, stosowanie rozmaitych metod produkcji dla dokonania podobnych czynności lub operacji, odmienna organizacja produkcji i wreszcie wciąż zmienne linie podziału wpływają na to, że częstokroć nie zachodzi merytoryczna porównywalność.

W wypadku jednak dostatecznej jednoznaczności pojęć i funkcji wykonywanych przez dane miejsca powstawania kosztów — siłownia, transport, administracja — lub też uszeregowania miejsc w wystarczająco duże kompleksy jednorodne funkcyjnie, możliwa jest ocena struktury kosztów całkowitych miejsca przy rozpatrywaniu istniejących rozwiązań technicznych i organizacyjnych — jako przyczyny, a zbadaniu poszczególnych elementów kosztów — jako skutku.

Funkcjonalny układ kosztów, zgodny z układem klasy 7 jednolitego planu kont, dostosowany do potrzeb kalkulacji doliczeniowej ma tę zaletę, że stosunek kosztów bezpośrednich do pośrednich ilustruje stopień dokładności kalkulacji; im bowiem większy jest procent kosztów bezpośrednich do całkowitych, z tym większą dokładnością rozliczane są koszty.

Jednak i ten plus tego układu jest mocno wątpliwy, bo do pomyślenia jest kalkulacja doliczeniowa w stosunku do czasu bezpośrednio produkcyjnego, kiedy to robocizna, dotychczas uważana za bezpośrednią, traktowana jest jako element kosztów ogólnych.

Ugrupowanie to posiada wady podobne do napotkanych już przy omawianu kosztów w układzie według rodzaju, z tą tylko różnicą, że nastąpiło już wyeliminowanie nakładów pozaoperacyjnych, niemożliwe jednak jest też wykrycie różnic w układzie rodzajowym, ze względu na rozliczenia wewnętrzne wydziałów ogólnych, pomocniczych, jak też usług świadczonych wzajemnie przez wydziały.

Trudno w ogóle mówić o tym zestawieniu kosztów jako czymś samoistnym, gdyż podstawą do jego uszeregowania jest arkusz rozliczeniowy.

2. Koszty jednostkowe

Koszty rozliczone na jednostkę wyrobu na podstawie kalkulacji wstępnej lub wynikowej łączą w sobie szereg zalet: są bez dodatkowych przeliczeń porównywalne i to w łatwy, a tym samym tani sposób; wprawdzie elementy składowe kosztów wyrobu wykazywać mogą na skutek różnego ukształtowania zakładów i metod produkcji odchylenia, ale istotne są tylko różnice pomiędzy pewnymi całościami, na przykład kosztami wytwarzania, materiałów bezpośrednich itp.

Niestety, i co do tego sposobu istnieją zastrzeżenia. Mianowicie: liczby kalkulacji wstępnej oparte są na nie sprawdzonych przewidywaniach, natomiast dane kalkulacji wynikowej budzą wątpliwości, gdyż operuje się tu szeregiem wielkości narosłych w czasie, częstokroć błędnie rozliczanych (remanenty robót w toku). Dalej nie uwzględniane są na ogół wahania wywołane różnym stanem zatrudnienia, różnice, z wyjątkiem materiałów bezpośrednich, nie przyczyniają się do wyjaśnienia powodów, przez które zaistniały, a co najwyżej naprowadzają na miejsca, gdzie ich powstania należy dochodzić. Ponadto porównywaniu poddane być mogą jednorodne wyroby tylko w tym wypad-

ku, gdy ich produkcja stanowi dominujący procent programu wytwórczego zakładu, inaczej bowiem zachodzi uzasadniona obawa, że — częstokroć nieświadomie — nastąpiła swego rodzaju dyferencjacja kosztów, powodująca odmienne obciążanie poszczególnych nośników kosztami.

Koszty rozliczane na jednostkę pracy lub inne jednostki pozostające w prostej proporcji z badanymi kosztami mają szereg zalet. Zbędne jest tu uwzględnianie różnic remanentów; dotyczą na ogół okresu rozpatrywanego; odnoszą się raczej bezpośrednio do danego miejsca, a nie zakładu jako całości.

Ujemne ich strony, to konieczność wzięcia pod uwagę dodatkowych czynników — jak na przykład wydajności roboczej — o których to kwestiach będzie mowa w punkcie poświęconym miernikom.

Ogólnie można by zestawić następujący obraz, ilustrujący omówione już pytania:

Przedmiot badania

Koszty / Badanie	rzeczywiste lub wzorcowe					
	całkowite w układzie wg			jednostkowe przypadające na		
	rodzaju	miejsc	funkcji	jednostki wyrobu	jednostki pracy	jednostki inne
Struktury						
Rozwoju						

Jakie czynniki należy uwzględniać przy dokonywaniu analizy?

Przede wszystkim konieczna jest obiektywizacja niektórych kosztów, tzn. ustalenie ich na podstawie wspólnej bazy, a nie wysokości, którą zwykło się uważać za rzeczywistą, jak amortyzacja liczona od wartości nominalnej, wynagrodzenie jeńców-fachowców, według listy płac itp.

Na przykład amortyzacja, aby była realna, wyliczona być winna od ceny odkupu, stąd konieczne jest ustalenie ceny maszyn wykonanych we własnym zakresie i przyjętych do majątku trwałego po koszcie własnym wg cen rynkowych; uwzględnienie poprawek na wahania w sile nabywczej pieniądza i cenie odkupu danego rodzaju składników majątku trwałego; obliczanie amortyzacji odpowiednio ustalonej dla obiektów już umorzonych, a jeszcze biorących udział w produkcji itd.

Także nieuwzględnienie wielkości kapitału pracującego w przedsiębiorstwie prowadzi do spaczenia obrazu, zwłaszcza przy porównywaniu kosztów przedsiębiorstw o różnym zainwestowaniu.

Obiektywizacja może nastąpić już w zakładzie, a w klasie 4 i dalej nie powinny być rozpatrywane w ogóle inne koszty jak zobiektywizowane.

Dalsze różnice wywołują czynniki strukturalne, jak: stan zatrudnienia, położenie zakładu, wyposażenie w park maszynowy itp.

Wpływ stanu zatrudnienia nie powinien być pomijany. Jego eliminacja możliwa jest przez:

1) doliczenie do kosztów zmiennych, rzeczywistych dla pewnego stanu zatrudnienia, różnicy w kosztach, spowodowanej mniejszym stanem zatrudnienia niż przyjęty za podstawowy (w wypadku przeciwnym — przy stanie zatrudnienia rzeczywistym większym niż podstawowy, eliminacja ta jest możliwa przez ich odliczenie) względnie

2) odliczenie części kosztów stałych przypadających na nie wykorzystany stan zatrudnienia lub ich doliczenie w wypadku wykorzystania więcej aniżeli normalnie stanu zatrudnienia, przy czym raczej polecić należy ten drugi sposób.

Również i to działanie może i winno być dokonywane w zakładzie, a suma odpowiedniego udziału kosztów stałych winna być odnoszona na specjalne konto.

Także i położenie zakładu wpływa na niektóre jego koszty, jak na przykład: transportu materiałów i wyrobów gotowych, płac personelu, usług itp. Różnice te powodują przesunięcia w poszczególnych elementach kosztów, choć przeliczone w formie całkowitego kosztu własnego jednostki wyrobu — a więc zawierającego nie tylko koszty wytworzenia, ale i sprzedaży—mają tendencję wzajemnego kompensowania się.

Różne wreszcie wyposażenie zakładu w park maszynowy powoduje przesunięcia w kosztach przez zmniejszenie się robocizny, a wzrost amortyzacji, konserwacji i napraw, energii itd. Dodatkowy wpływ wywiera wiek i stopień zużycia, a co za tym idzie — sprawność parku maszynowego, zwłaszcza przy niedoskonałym i mało elastycznym rachunku kosz-

tów, który nie łagodzi kalkulacyjnie tych różnic.

Różnice takie, spowodowane położeniem zakładu i jego zainwestowaniem, mogłyby być wyeliminowane z rachunku kosztów, gdyż stosując odpowiednie współczynniki sprawności, płac, odległości itp. możliwe byłoby sprowadzenie tych kosztów do jednej podstawy, uzyskując w ten sposób możliwość analizowania tych odchyleń, które zostały spowodowane jedynie przez kierownictwo.

Z drugiej strony trzeba pamiętać, że zmienione elementy kosztów wtedy będą wskazywać na poszukiwaną optymalną kombinację środków produkcji, gdy brane będą w takiej wysokości, w jakiej rzeczywiście występują; wszelkie przeliczenia — których zadaniem jest wyeliminowanie wpływów strukturalnych — doprowadzają do spaczenia obrazu, naginania rzeczywistości do pewnej średniej ze stanów optymalnych, która to średnia nie musi sama stanowić optimum.

Stąd też niecelowa wydaje się eliminacja liczbowa tych wpływów, choć przy każdej analizie winny być brane pod uwagę wszystkie te czynniki, jak też wszelkie możliwości wzajemnie zachodzącej substytucji czy kompensaty kosztów.

Jakie należy stosować miary?

Koszty ponoszone są celem wytworzenia pewnych użytecznych dóbr, stąd należałoby je mierzyć przy pomocy p r o d u k c j i. Rozpatrywać możemy zarówno koszty całkowite w stosunku do całości produkcji — zakładu lub oddziału, jak też koszty przypadające na jednostkę produkcji.

Produkcję wyrazić można wartościowo i ilościowo.

Ujęcie w a r t o ś c i o w e ułatwia doprowadzenie różnorodnych wyrobów, mierzonych w jednostkach naturalnych — kg, szt. m — do wspólnego mianownika, którym mogą być ceny lub koszty.

Jak wiadomo, są to dwa istotnie różne elementy, ceny bowiem stanowią funkcję niezależnego bezpośrednio od produkcji popytu i zależnej podaży lub też są wynikiem arbitralnie narzuconej woli planującego; koszty natomiast są funkcją wielkości wytwarzania.

Wyrażenie produkcji w c e n a c h kryje w sobie pewne niebezpieczeństwo, gdyż koszty ponoszone dla wytwarzania różnych wyrobów, mierzone w stosunku do ich cen mogą się rozmaicie kształtować. Odchylenia te niekoniecznie wskazują na brak gospodarności, gdyż spowodowane być mogą stosowaniem cen uzależnionych od wielkości popytu lub woli planującego, a nie opartych o ponoszone koszty.

Ceny wyrazić można w złotych 1937 r. i w złotych obiegowych.

C e n y z r. 1937 nie mają wielkiej wartości i jako miernik kosztów, gdyż — gdyby nawet nie zawierały błędów i dobrze reprezentowały zachodzące w okresie ich obowiązywania wzajemne proporcje między cenami poszczególnych dóbr — to jednak są to stosunki, które ustaliły się przy równowadze lat przedwojennych, odbiegającej od współzależności dzisiejszych. Stąd różny stosunek kosztów do cen nie wskazuje na aktualnie zachodzące stosunki wymienne między dobrami i łatwo prowadzić może do fałszywych wniosków. Jest to zatem metoda raczej ilościowego określania rozmiarów produkcji w specyficznej jednostce — złotych 1937 roku.

Rolę miernika spełniają już znacznie lepiej ceny wyrażone w złotych obiegowych, przy czym mogą one przybierać między innymi postać cen detalicznych i fabrycznych rozliczeniowych.

O c e n a c h d e t a l i c z n y c h powiedzieć można to samo, co o cenach 1937 roku z tą różnicą, że są one obrazem aktualnych, a nie minionych współzależności.

Ze względu jednak na to, że polityka cen prowadzona jest obecnie na szczeblu wyższym aniżeli zakład — który otrzymuje z góry wyznaczony program wytwórczy — to ogólnie biorąc ceny nie mogą uchodzić za dobry miernik dla produkcji, gdyż stanowią one funkcję nie tylko od niej zależną.

Zadanie to spełniają już znacznie lepiej k o s z t y.

Do nich zaliczyć można: ceny rozliczeniowe fabryczne, ustalane na podstawie kosztów, koszty całkowite przyjmowane za 100%, koszty przypadające na jednostkę wyrobu itp.

Przy przyjmowaniu kosztów za 100%, koszty surowców łatwo wprowadzić mogą dysproporcje, stąd częstokroć eliminuje się je z sumy kosztów całkowitych. Do tego postępowania odnieść można zastrzeżenia wysunięte przy omawianiu zalet i wad współczynników.

Ogólną wadę mierników wartościowych, wyrażonych w złotych obiegowych, stanowi ich zmienność — zależna od wahań w sile nabywczej pieniądza i wskaźników cen poszczególnych grup dóbr — powodująca duże utrudnienia w porównywaniu różnych okresów czasu ze sobą.

Tych właściwości ujemnych pozbawione są mierniki i l o ś c i o w e.

I tak wielkość produkcji wyrażona w jednostkach naturalnych — kg, mm, szt. — lub przez zastosowanie współczynnika doprowadzona do wspólnego mianownika jakościowego (np. kg przeciętnego numeru przędzy, przeciętnej grubości blachy) stanowi miernik produkcji.

Stosowanie wyrobów wartościowo i ilościowo wyrażanych jako mierników — wykazuje jednak szereg wad.

Jak bowiem wyliczyć przyrost czy ubytek remanentów wyrobów półgotowych i robót w toku, na które rzadko kiedy ustalone są ceny, a których ilościowe wyznaczenie jest bardzo utrudnione, jak określić produkcję poszczególnego miejsca powstawania kosztów, jeśli operacje wykonywane w szeregu oddziałów, w końcowym efekcie dają dopiero wyrób; jak uwzględnić nieuchronne braki, stanowiące dobrą produkcję pierwszych faz wytwarzania itd.?

Niemniej miary takie mogą być stosowane, zwłaszcza wtedy, kiedy produkt jest jednolity (przędza, odlewy itp.), a koszty oddziału wykonywującego pewną fazę wytwarzania rozlicza się w stosunku do ilości przerobionego w tejże fazie surowca, dalszym ułatwieniem jest krótki cykl produkcji, w wyniku którego różnica remanentów wyrobów półgotowych na koniec i początek okresu jest nieznaczna.

Przemysły, w których niemożliwe jest stosowanie tych mierników, mogą brać i biorą pod uwagę ilość pracy żywej, włożonej celem wytworzenia produkcji, którą — w zależności od tego, czy przeważa praca ręczna, czy maszynowa — mierzyć można przy pomocy roboczo- lub maszynogodzin. Z powodów czysto praktycznych (dokładniejszej rejestracji) brane są często pod uwagę tylko roboczo- lub maszynogodziny bezpośrednio produkcyjne, ze względu jednak na różne kryteria zaliczania ich do bezpośrednio produkcyjnych, porównywalne są tylko maszyno- lub roboczogodziny całkowite miejsc powstawania kosztów.

Dalsze różnice powstają na skutek różnego zainwestowania zakładów.

W końcu wspomnieć należy o najistotniejszym czynniku — którego uwzględnienie wydaje się konieczne — a mianowicie o wydajności roboczej, gdyż, jak wiadomo, wielkość produkcji w jednostce czasu jest iloczynem pracy i wydajności.

Możliwa jest tu eliminacja przyczyn obiektywnych przez wprowadzenie współczynnika wydajności parku maszynowego, zwiększającego lub zmniejszającego ilość maszynogodzin, lub też stosowanie zamiast czasów rzeczywistych — czasów wyznaczonych, o ile ustalone one zostały w rozpatrywanych zakładach w jednolity sposób, oparty na naukowych podstawach (chronometraż, kalkulacja warsztatowa itp.).

Stosowanie współczynika dla celów analitycznych nie przeczy krytyce, której poddano zasadę stosowania współczynników w rachunku kosztów, jako wypaczających prawdziwy obraz współzależności kosztów.

Możliwe jest wyprowadzenie szeregu innych mierników, w zależności od potrzeb, jak np.:

kosztów przypadających na 1 zł płac; stosowanie tego współczynnika nie jest jednak wskazane ze względu na różne zainwestowanie zakładu, jak też różną wysokość płac w rozmaitych częściach kraju, uwarunkowaną odmiennymi kosztami utrzymania;

ogólnych kosztów materiałowych przypadających na 1 m^2 lub 1 m^3 magazynu;

kosztów gruntów i budynków na 1 m^2 powierzchni zabudowanej;

kosztów administracji na 1 pracownika fizycznego i tym podobnych, znajdujących zastosowanie zwłaszcza przy kosztach o charakterze stałym, których nie należy mierzyć w stosunku do rozmiarów produkcji lub pracy włożonej celem jej wytworzenia.

Mierzenie jako proces nie wymaga specjalnych objaśnień — sprowadza się ono przede wszystkim do przeliczenia elementów kosztów całkowitych w stosunku do miary przyjętej za 100% lub też na obraną jednostkę (robocizna przypadająca na jednostkę, materiały, inne koszty na jednostkę wyrobu, roboczogodzinę i tym podobne). Następnie z jednorodnych grup procentów lub wielkości bezwzględnych wyprowadzana jest przeciętna lub optymalna badana wielkość dyspersji itp.

Przy posługiwaniu się procentami pamiętać jednak należy o tej ich właściwości, że przy wzroście jednych liczb udział pozostałych maleje, choć ich wartość bezwzględna nie ulega zmianie.

Jak praktycznie ukształtować badania?

Badając koszty całkowite lub jednostkowe uszeregować je można w następującym układzie:

-	zakł. A	zakł. B	zakł. N	przeciętna
gr. 40				
gr. 41				
gr. 42				
gr. 43				
gr. 44				
gr. 45				
gr. 46				
gr. 47				
gr. 491				
razem				

	zakł. A	zakł. B	zakł. N	przeciętna
mat. bezp. X				
mat. bezp. Y				
razem mat.				
og. koszt mat.				
rob. bezp. P				
rob. bezp. R				
og. k. war. P				
og. k. war. R				
og. k. admin.				
og. k. adm.				
łącznie				

Ponadto możliwy tu jest podział kosztów na stałe i zmienne, przy czym koszty mieszane w zależności od tego, która cecha w nich dominuje, winny być zaliczane albo do stałych, albo do zmiennych; dalej uwzględnić można przy badaniu kosztów wg miejsc powstawania przerzuty kosztów miejsc ogólnych i pomocniczych, obciążenia powstałe na skutek wzajemnego świadczenia usług itp.

Przeciętną należałoby wyprowadzić jako modalną lub średnią geometryczną szeregu poziomego. Nie powinno się natomiast stosować średniej arytmetycznej jako zanadto podatnej na wpływy wielkości krańcowych.

Badania te można oczywiście przedstawiać zarówno w formie liczbowej, jak i graficznej, w zależności od celowości i przejrzystości takiego rozwiązania.

Obecnie dla ilustracji podam przykład porównania kosztów wytwarzania, przypadających w dwóch zakładach A i B na 1 maszynogodzinę, zakładając, że zakłady te nie dokonały zaleconej uprzednio eliminacji kosztów bezczynności.

Analizę tę przeprowadzę przyrównując dane zakładu A do danych — B w sposób następujący:

Rodzaj kosztów	**Zakład A**	**Zakład B**
koszty robocizny bezpośredniej	500	400
„ „ pośredniej	300	200
„ mat. pośr. zależnych od wielkości produkcji	300	100
koszty stałe	900	1275
razem	2000	1975
stan zatrudnienia przyjęty za 100	180 m/g	170 m/g
„ „ rzeczywisty	125 „	160 „
współczyn. sprawności maszyn	1,1	0,5
koszt całkowity bez uwzględnienia stanu zatrudnienia	$\frac{2000}{125} = 16$	$\frac{1973}{160} = 12,34$
koszt całkowity i cząstkowy z uwzględnieniem stanu zatrudnienia, ale nie sprawności parku maszynowego:		
koszty stałe	$\frac{900}{180} = 5$	$\frac{1275}{170} = 7,5$
koszty robocizny	$\frac{800}{125} = 6,4$	$\frac{600}{160} = 3,7$
koszty materiałów	$\frac{300}{125} = 2,4$	$\frac{100}{160} = 0,7$
koszt całkowity	13,8	11,9
koszt całkowity i cząstkowy z uwzględnieniem stanu zatrudnienia i sprawności parku maszynowego:		
koszty stałe:	$\frac{900}{180.1,1} = 4,5$	$\frac{1275}{170.0,5} = 15$
koszty robocizny	$\frac{800}{125.1,1} = 5,8$	$\frac{600}{160.05} = 7,5$
koszty materiałów	$\frac{300}{125.1,1} = 2,2$	$\frac{100}{160\ 0,7} = 1,25$
koszt całkowity	12,5	23,75

Pobieżna analiza wskazuje, że wprawdzie zakład B jest nowocześniejszy od zakładu A, to jednak nie w takiej proporcji, aby koszty stałe zakładu B były przy jednakowej sprawności trzykrotnie wyższe od kosztów stałych A. Także płace robocze w zakładzie B są zbyt wysokie; należałoby jednak zbadać, jak dalece wpływa na ten stan położenie zakładu B. Koszty materiałów pośrednich w zakładzie B kształtują się pomyślniej niż w A, ale i tu ocenić należy wpływ na nie wieku maszyn.

IV. Zastosowanie i granice międzyzakładowej analizy porównawczej kosztów.

Wyliczone wszelkie „pro" i „contra" oraz naświetlone uprzednio trudności mogłyby łatwo doprowadzić do postawienia pytania: czy opłaci się w ogóle przeprowadzać analizę, jeśli wymaga ona tylu zachodów, a wyniki jej są względne?

Sądzę, że odpowiedź winna być jednak pozytywna. Analiza taka daje bowiem szereg cennych informacji o strukturze i kształtowaniu się kosztów poszczególnych zakładów i branży, gospodarności zakładów, o finansowych wynikach różnych metod produkcji, rentowności inwestycji; ułatwia kontrolę pozwalając na lokalizowanie przyczyn powodujących niepomyślne wyniki; jest pomocna dla kontroli i ustalania cen rozliczeniowych, akcji współzawodnictwa pracy i oszczędności; umożliwia wreszcie wyprowadzenie pewnych ogólnobranżowych wielkości charakterystycznych, pomocnych przy planowaniu.

Wysunięte wątpliwości w dużej mierze są przezwyciężane dzięki jednakowemu systemowi rozliczania kosztów, możliwie podobnym metodom wytwarzania, standaryzacji i ujednoliceniu produkcji — które to udogodnienia stały się możliwe dzięki uspołecznieniu środków produkcji. Powoduje ono również zniknięcie takich czynników, jak: nieufność, obawa zdradzenia przed konkurencją tajemnic produkcyjnych i tym podobnych, o które rozbijały się i rozbijać musiały — w krajach kapitalistycznych — dążenia zmierzające do przeprowadzenia porównań głęboko sięgających w całokształt działalności zakładowej.

Zastosowanie zaś najodpowiedniejszych w danych warunkach mierników branżowych oraz zmniejszenie prawdopodobieństwa powstawania błędów na skutek dużego pokrewieństwa obiektów — eliminuje szereg dalszych trudności.

Wreszcie podkreślić należy, że zastrzeżenia **teoretycznie** uzasadnione mogą mieć **praktycznie** mały wpływ na wyniki badań, tak że pominięcie ich nie zaważy istotnie na prawidłowości wyprowadzonych wniosków. Zasięg ważności tych wniosków jest jednak ograniczony. Ograniczony z natury rzeczy, gdyż nigdy nie zaistnieją dwa identyczne zakłady, działające w identycznych warunkach.

Stąd pierwszym celem badań jest zmniejszenie amplitudy rozbieżności wyników drogą usprawnienia pracy doraźnymi, jak też i długoplanowymi zarządzeniami, celem uzyskania w ten sposób kompresji kosztów, podciągnięcia zakładów gorszych do poziomu lepszych i zmniejszenia rozpiętości danych.

Miernikami są tu wielkości wyprowadzone na podstawie danych całej branży jako przeciętne lub optymalne.

W drugim etapie nastąpi — jak sądzę — ustalenie wzorców dla poszczególnych stanów zatrudnienia w zakładach, które to zakłady będą przedmiotem analizy struktury o charakterze raczej poznawczym — ich rozwój natomiast będzie badany drogą zestawienia odchyleń rzeczywistości od wzorca, jako ilustracja realności planu i gospodarności pracy zakładów oraz jako źródło coraz to lepszego ustalania nowych wzorców.

H. SWOBODA (Warszawa)

Rachunkowość w przemyśle państwowym w ocenie praktyka

Parę uwag poświęcić pragnę ogólnej organizacji rachunkowości na terenie zakładu przemysłowego, jego jednostki administracyjnej i koordynacyjnej, a także jednostki najwyższej, jakim jest dla całości każdy centralny zarząd przemysłu. Z dotychczasowej praktyki w przemyśle węglowym i metalowym widzę różnice istniejące w organizacji poszczególnych komórek rachunkowości, tak na szczeblu zakładowym jak i administracyjno - koordynacyjnym oraz w samych centralnych zarządach. Moim zdaniem należałoby przystąpić do ujednolicenia organizacyjnego rachunkowości we wszystkich przemysłach.

W obecnej chwili działy rachunkowości podzielone są w zasadzie na następujące oddziały:

1. Oddział księgowości finansowej,
2. Oddział księgowości materiałowej,
3. Oddział kosztów własnych,
4. Oddział księgowości zarobkowej,
5. Oddział sprawozdawczości i statystyki finansowej,
6. Oddział planowania finansowego.

Czy takie podziały istnieją we wszystkich przemysłach, nie jest mi wiadome, lecz czy ta-

ki podział wystarczy do przejęcia całkowitej odpowiedzialności za finansowanie i działalność gospodarczą przez działy rachunkowości? Możemy śmiało odpowiedzieć, że nie. Taki podział działu rachunkowości nie pozwala nam na przyjęcie chociażby tylko części odpowiedzialności.

Bo cóż nam taki skąpy podział dać może? Do przyjęcia całkowitej odpowiedzialności potrzeba dokładniejszego podziału organizacyjnego działów rachunkowości i to na wszystkich szczeblach organizacyjnych przemysłu. Podział ten musi być tak dokonany, by w każdej chwili istniała możność stwierdzenia stanu gospodarczego zakładu, jednostki administracyjnej i całego przemysłu.

Dalszym warunkiem koniecznym jest dobór personelu fachowego i jego kierownictwa.

Do osiągnięcia wyników gwarantujących faktyczne przyjęcie odpowiedzialności finansowo-gospodarczej przez działy rachunkowości potrzeba organizacji szerokiej. Jeżeli przyjąć za podstawę podziału rodzaje zagadnień, to organizacja rachunkowości winna różnicować:

a) zagadnienia finansowe,

b) zagadnienia zaopatrzeniowe,

c) zagadnienia rentowności (kosztu),

d) zagadnienia płacy i pracy.

Te wyżej podane zagadnienia należałoby odpowiednio podzielić na zagadnienia zakresowe, a mianowicie:

a) **zagadnienia finansowe:**

1. finansowanie produkcji — plan przemysłowo-finansowy,
2. kredyty obrotowe — wykorzystanie planu,
3. kredyty inwestycyjne — wykorzystanie planu,
4. kredyty — dotacje budżetowe — jednostki administracyjne,
5. statystyka finansowa — sprawozdania finansowe,
6. księgowość finansowa,

b) **zagadnienia zaopatrzenia:**

1. planowanie zapotrzebowania — plan przemysłowo-finansowy,
2. zużycie materiałów — magazyny (wykorzystanie planu),
3. statystyka materiałowa — sprawozdania,
4. księgowość materiałowa,

c) **zagadnienia rentowności:**

1. księgowość majątkowa — ewidencja majątku trwałego,
2. księgowość inwestycyjna — ewidencja inwestycji,
3. księgowość przemysłowa — kalkulacja końcowa wyrobów,
4. bilans, rachunek wyników, analiza — kontrola rentowności,
5. statystyka, wykresy — sprawozdawczość porównawcza,
6 wnioski i instrukcje — usprawnienie działalności,

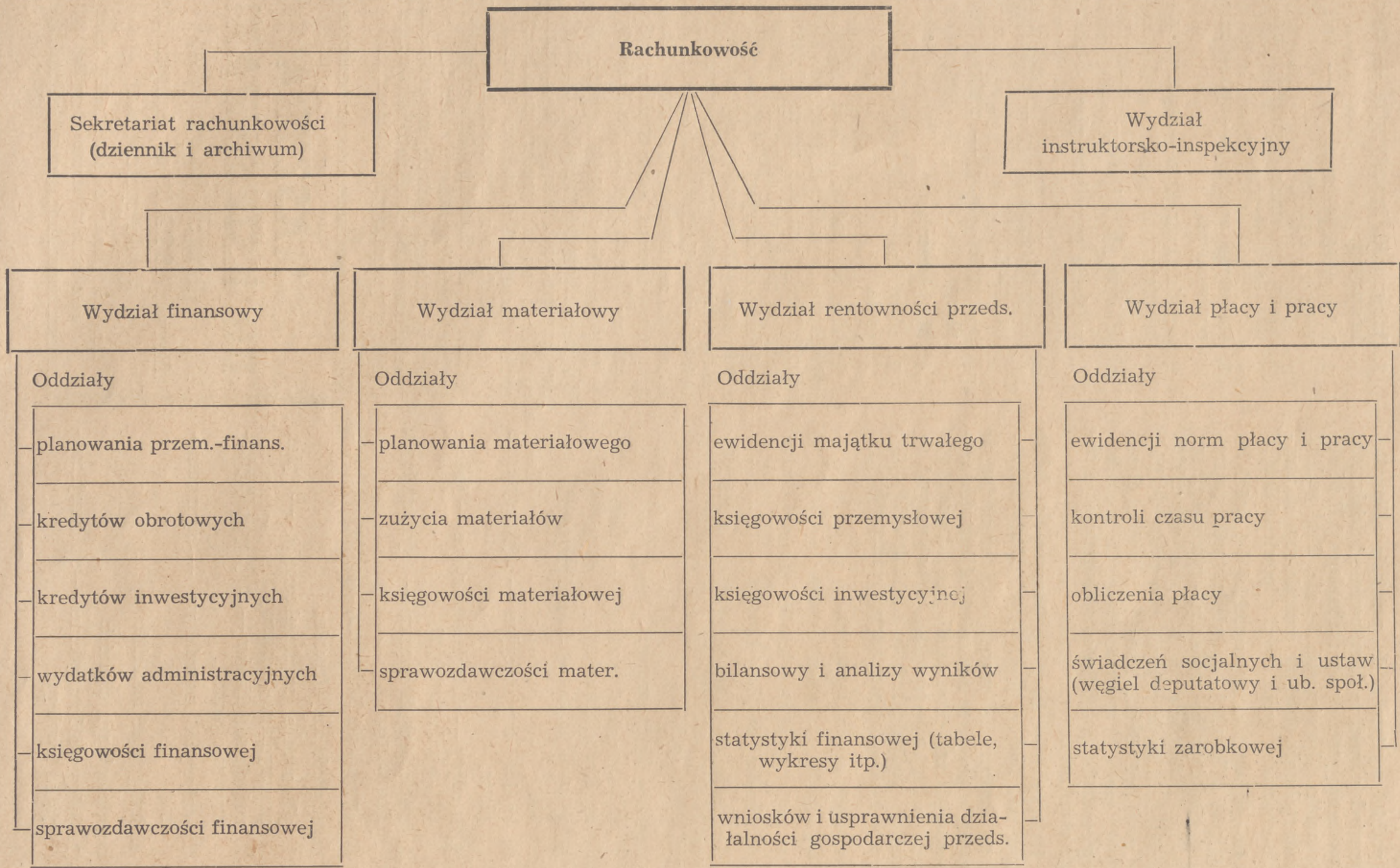
d) **zagadnienia płacy i pracy:**

1. ustalenie warunków płacy — zaszeregowanie,
2. kontrola czasu pracy — ewidencja czasu pracy,
3. obliczanie płacy — zestawianie listy płacy,
4. ubezpieczenia,
5. statystyka zarobkowa — sprawozdawczość.

Podany poprzednio podział byłby podziałem tylko na zagadnienia zakresowe, który z kolei należałoby podzielić na zagadnienia szczegółowe, w zależności od potrzeb zakładu, jednostki administracyjnej i nadrzędnej. Zagadnienia szczegółowe winny ująć w swoje ramy każdą poszczególną czynność. Szczegółowe zagadnienia, to odbicie wymogów P. K. P. G., ministerstwa resortowego, Głównego Urzędu Statystycznego i co specjalnie powinno być uwzględnione — Narodowego Banku Polskiego.

Mając ustalony podział organizacyjny działów rachunkowości pomyśleć musimy o doborze pracowników. Nie jest to problem łatwy, gdyż brak tak fachowców, posiadających szerokie wiadomości zawodowe i praktykę, jak i pracowników o zdolnościach kierowania i organizacyjnych. Jednakże dopiero właściwa organizacja działów rachunkowości i odpowiednio dobrany personel pozwolą na całkowite przyjęcie odpowiedzialności za finansowanie i działalność gospodarczą przedsiębiorstwa.

Projekt
schematu organizacyjnego rachunkowości większego przedsiębiorstwa przemysłowego



T. PACYNA (Kraków)

Na marginesie pewnego artykułu

Mgr T. Z. Witkowski ogłosił w numerze 41 „Gazety Gospodarczej“ z dnia 6. 4. 1949 artykuł pt.: „Księgowy czy buchalter?“. W artykule tym pisze m. in.:

„Zawód buchaltera gwarantował nie tylko uchylenie się od pracy produkcyjnej dla wroga, ale dawał jeszcze i te korzyści, że taki pracownik był przez okupanta względnie po ludzku traktowany i jako tako wynagradzany. Te korzyści wpłynęły na wytworzenie się specyficznego stanu księgowych dyletantów, którzy znajomość zasad księgowości sprowadzali do mniej lub więcej trafnego kontowania zaszłości.

W momencie wyzwolenia kraju sytuacja zasadniczo nie uległa zmianie. Przeciwnie, wszystkie ujemne strony przejętego po okupacji stanu wystąpiły z całą jaskrawością wywierając swój wpływ na tempo rozwoju naszej gospodarki.

Narastające z miesiąca na miesiąc uprzemysłowienie kraju wywoływało popyt na księgowych, gdy natomiast stosunkowo ciężkie warunki materialne w innych zawodach nie sprzyjały powrotowi całego szeregu buchalterów z przypadku do przedwojennego zawodu.

Pociągnęło to za sobą ogromne marnotrawstwo czynnika ludzkiego w naszym życiu gospodarczym, gdyż fachowcy nie wracali do swojego zawodu z okresu przedwojennego i powodowali konieczność uzupełniania luk narybkiem nie zawsze dostatecznie przygotowanym, z drugiej strony tkwiąc w nie opanowanym zawodzie — wyrządzali poważne straty na nowym odcinku pracy.

Szkodliwe szkolnictwo.

Zwiększony popyt na pracę księgowych, a co za tym idzie wybitne uprzywilejowanie tej grupy pracowniczej, pociągnęło za sobą dalszy napływ nie wykwalifikowanych do tego zawodu pracowników.

Powstał cały szereg kursów z nieprawdziwego zdarzenia, gdzie gwarantowano opanowanie zasad księgowości w rekordowych okresach czasu. Wytworzyło to niezdrową psychozę ubiegania się o łatwy „kawałek chleba“ bez żadnego wysiłku, bez oglądania się na wymogi zawodu, przechodzenia do porządku nad odpowiedzialnością za jakość wykonywanej pracy, jednym słowem nastąpił swoisty chaos pojęć.

Niedouczony kontysta bez żenady ubiegał się o stanowisko nie tylko księgowego, ale sięgał dalej i bez skrupułów podawał się za księgowego-bilansistę, ażeby tylko osiągnąć jak najwyższą stawkę uposażeniową. Upoważniało go do tego wątpliwej wartości świadectwo ukończenia paromiesięcznego kursu księgowych.

Płynność buchalterów.

W ogólnym wyścigu nad odbudową zniszczonego kraju nie zwrócono uwagi na ten niezdrowy objaw, gdyż wszyscy, z kierownictwem na czele, byli nastawieni na wzmożenie tempa produkcji. Dopiero zamknięcia pierwszego roku działalności operatywnej wykazały niebezpieczeństwo popełnionego niedopatrzenia. O ile niedouczony buchalter gubił się i dotąd się gubi w zasadach księgowości, o tyle był i jest zaradniejszy w utrzymaniu się na powierzchni zawodu. Posłużyła mu do tego łatwość zmiany miejsca pracy i niewyczerpana pobłażliwość władz. I obecnie jesteśmy świadkami stałej płynności personelu działów finansowych, zwłaszcza w okresach poprzedzających bezpośrednio sporządzanie bilansów zamknięcia. Cały szereg „wojennych‘ i „powojennych“ buchalterów pod płaszczykiem szukania lepszych warunków pracy uprawia stałą wędrówkę z zakładu do zakładu, z przedsiębiorstwa do przedsiębiorstwa. W wyniku tych wędrówek w wielu zakładach stwierdza się z chwilą przyjęcia nowego pracownika, że zwolniony buchalter stosował tak dalece posuniętą tolerancję w wytycznych planu kont i ogólnie przyjętych zasadach księgowości, a nieraz i dyscypliny finansowej, że trzeba rozpocząć od nowa i to w okresie, gdy cały wysiłek należy skoncentrować na sporządzeniu bilansu zamknięcia. W konsekwencji pociąga to za sobą i dodatkową pracę całego personelu, i niewspółmierne koszty odtwarzania zabagnionej księgowości, gospodarczo nie uzasadnione marnotrawstwo czasu i wytrącenie całego przedsiębiorstwa z normalnego trybu pracy.

W wielu wypadkach ta swoiście prowadzona księgowość daje możność elementom przestępczym swobodnego uprawiania swojej procedury, a równocześnie utrudnia z nimi walkę, gdyż nie demaskuje wykroczeń we właściwym czasie.

Rola personalników.

Jeżeli te ciągłe wędrówki buchalterów trwają już piąty rok, to duża część winy leży po stronie kierowników personalnych, którzy w pogoni za skompletowaniem personelu działów finansowych bezkrytycznie przyjmują wszystkich, którzy tylko wymówią magiczne słowo — „buchalter“.

Pomimo istnienia wyraźnego nakazu Min. Przemysłu i Handlu żądania od kandydatów zaświadczeń o rozwiązaniu stosunku służbowego na ostatnim miejscu pracy, z zasady przyjmuje się kandydata bez sprawdzenia jego „przeszłości“ zawodowej, jak i nie zwraca się uwagi na to, czy adept księgowości nie porzucił przypadkiem pracy na porzednim stanowisku w okresie przed sporządzeniem bilansów. Większa czujność na tym odcinku kierowników personalnych w dużej mierze ukróciłaby niezdrowy objaw wędrówek buchalterów z zakładu do zakładu. Z drugiej strony należałoby przyjąć za zasadę, że księgowy może opuścić tylko wówczas swoje stanowisko, gdy nastąpiło zamknięcie ksiąg okresu, w którym pracował. Stosowanie tej zasady jako reguły przez wszystkich kierowników personalnych położyłoby raz na zawsze kres wyzyskiwaniu przez „wojennych“ buchalterów sytuacji i zabezpieczyłoby zakłady pracy przed niemiłymi niespodziankami w postaci odtwarzania zabagnionych ksiąg i zapisów“.

Artykuł ten gnębił mnie i gnębi, gdyż zawiera uproszczenia i uogólnienia. Nasuwa on czytelnikowi orientującemu się przypuszczenie, że albo autor nie zupełnie orientuje się w istotnym stanie rzeczy, albo biorąc za podstawę stan w jednym ośrodku przypisuje go całej Polsce.

Oczywiście fakty podawane przez autora istotnie mają miejsce, ale nie są tak liczne, jak tego chce autor. Istotnie, podczas okupacji wielu niefachowców znalazło zatrudnienie w księgowościach firm prowadzonych przez okupanta, ale przyczyna była nieco inna.

Otóż przed wojną tylko w nielicznych przedsiębiorstwach przemysłowych prowadzona była właściwa księgowość przemysłowa, a po największej części była to zwykła księgowość handlowa, z pewnymi ewentualnie dodatkowymi kontami produkcji. Niemcy wprowadzając księgowość przemysłową i plany kont branżowe musieli siłą rzeczy rozbudować obsadę księgo-

wości, a że i przed wojną prawdziwych fachowców księgowych nie było zbyt wielu, zwłaszcza że księgowi Żydzi bądź ukrywali się, bądź przebywali w obozach, więc z konieczności przyjmowano każdego, kto miał o księgowości pojęcie lub przynajmniej dobre chęci. Wielu z ówczesnych dyletantów wyrobiło się na prawdziwych fachowców, wielu zaś istotnie dyletantami pozostało nadal i ci znaleźli się istotnie również w przedsiębiorstwach państwowych.

W przedsiębiorstwach tych najczęściej nie było nikogo, kto by umiał ocenić wiadomości angażowanego księgowego, toteż płynna wymowa decydowała wcale często o przyjęciu. To są przyczyny, że zamiast wyłowienia sił fachowych lub takich, z których można by wychować dobrych pracowników, tolerowało się albo siły wprawdzie fachowe przedwojenne, ale znające tylko księgowość handlową, a nie mające pojęcia o księgowości przemysłowej, albo zgoła niefachowe.

Z artykułu mgra Witkowskiego wyczuwa się, że według niego księgowy przedwojenny jest pełnowartościowym fachowcem, podczas gdy księgowy okupacyjny nie znajduje u niego łaski. Z takim poglądem zgodzić się nie można, bo mamy dziś obok fachowców z wykształcenia wielu pierwszorzędnych księgowych, którzy wiadomości swe nabyli dopiero podczas okupacji, a z drugiej strony niejednokrotnie przedwojenni księgowi nie umieją sobie poradzić z księgowością przemysłową i nowymi metodami księgowości. Kto ma zdolności i zamiłowanie do księgowości, ten mimo braku studiów specjalnych może być pełnowartościową siłą, ale rzeczą kierownictwa przedsiębiorstwa jest, by taką siłę umieć znaleźć i odpowiednio nią pokierować.

Różne kursy księgowości, które rzeczywiście niejednokrotnie nie mają żadnej wartości i wychowankom swym wyświadczają niedźwiedzią przysługę, zachęcając ich do pracy, do której nie potrafią ich przygotować, nie byłyby tak szkodliwe, gdyby kierownicy przedsiębiorstw opierali się na przeegzaminowaniu kandydata, a nie ufali pięknym świadectwom. Przy odpowiedzialnym kierownictwie nie byłoby też płynności księgowych, bo nieodpowiedni księgowy byłby zwolniony w odpowiednim czasie, a na jego miejsce zaangażowany księgowy z prawdziwego zdarzenia.

Wartość księgowego powinna być oceniona przez kierownictwo w czasie jego pracy, a nie przez jego następcę, który przecież też może być takim samym dyletantem jak i poprzednik.

Powodem płynności księgowych i to fachowców jest raczej to że nie tylko etaty księgowości, ale i etaty innych działów i to nawet kierownicze, obsadzane są niejednokrotnie przez ludzi, którzy w danym dziale nigdy nie pracowali i nie zdają sobie sprawy z odpowiedzialności, jaka na nich ciąży. Nawet najlepszy księgowy nie jest w stanie uchwycić wszystkich wyczynów takich „fachowców od bałaganu“, a dłuższe ich urzędowanie uniemożliwia nieraz normalną pracę w księgowości, gdyż zamiast nad bieżącymi księgowaniami, musi księgowy mozolić się nad wybrnięciem z bałaganu. W końcu księgowy ma tego dosyć i szuka lepszych warunków.

Należałoby też poruszyć tu sprawę inspektorów finansowych, którzy jako ludzie najczęściej fachowi i o szerokim doświadczeniu mieliby wdzięczne pole do podciągnięcia wiadomości księgowych przez udzielanie im odpowiednich wskazówek, porad, a przede wszystkim przez właściwe podejście do wykonywanych przez siebie inspekcji. Inspekcje powinny być częste i nastawione na instruowanie i ujednolicenie księgowości poszczególnych zdarzeń i nie powinny się ograniczać do wyszukiwania błędów, ale powinny uczyć, jak takich błędów unikać i jak je naprawić. Tymczasem w praktyce kontrole odbywają się najczęściej wskutek stwierdzonych czy domniemanych przestępstw któregoś z pracowników i są prowadzone w ten sposób, że księgowy po kontroli ma dość pracy w księgowości i to na dłuższy czas.

Nie jest więc może tak źle, jak to przedstawia mgr Witkowski, a jeśli jest źle, to nie zawsze wina leży po stronie księgowych.

Na zakończenie — jedna uwaga: nie używajmy wyrazu „buchalter“, skoro mamy przecież polską nazwę — „księgowy“.

A. MAJEWSKI (Poznań)

Książka, którą warto przeczytać

Myślę o książce H. Hofera — „Landwirtschaftliche und Industrielle Kostenrechnung“ (P. Haupt, Bern, 1947, str. 127).

Książka napisana jest niezwykle systematycznie; przedmiot — porównanie rachunku kosztów własnych w rolnictwie z jego odpowiednikiem w ekonomice jednostkowej ogólnej oraz cel — rachunkowi temu w rolnictwie dać praktyczne i przydatne zasady.

Autor oparł się na dwóch założeniach: między ekonomiką jednostkową rolną i ogólną musi istnieć zgodność logiczna na gruncie teorii, natomiast w zastosowaniu ich w dwóch różnych dziedzinach życia gospodarczego mogą istnieć

różnice. Wyjaśnienie ich następuje na przykładzie rachunku kosztów.

Realizując konsekwentnie swój plan Hofer dzieli całość zagadnienia na część teoretyczną i praktyczną. Dbałość o wartościowy materiał porównawczy skłania go do wyboru publikacji powszechnie cenionych teoretyków z tej dziedziny, jak Laur (rolnictwo), Schmalenbach, Mellerowicz oraz Walther (ekonomika ogólna).

Po dosyć trudnym wstępie, poświęconym przeprowadzeniu dowodu, iż ekonomika rolna i ogólna znajdują się w ramach jednej nauki — ekonomiki jednostkowej — oraz że odrębność cech jej gałęzi, szczególnie uwidaczniająca się w rachunku kosztów, jest godnym polem badań, Hofer przeprowadza analizę pojęć i odrębności praktycznych, uwypuklając zachodzące różnice wszędzie tam, gdzie nie znajdują one logicznego uzasadnienia. Nie unika on żadnego z pojęć, które mogłoby mieć związek z tematem. Oto niektóre z nich:

Betriebswirtschaftslehre, Betriebslehre,
Unternehmung,
Betrieb,
Rentabilität und Reinertrag,
Wirtschaftlichkeit.

W trakcie analizy powyższych pojęć dochodzi on przy dwóch ostatnich, tj. rentowności i gospodarności, do konkluzji, że linią dzielącą rachunek kosztów w przemyśle od rachunku kosztów w rolnictwie jest brak odróżnienia w tym ostatnim pojęcia rentowności od gospodarności. Określenia te bowiem stosowane jako synonimy, jednoznaczne z pojęciem dochodu czystego, swoim zasięgiem wykazują duże podobieństwo z „gospodarnością" ekonomiki ogólnej. To z kolei powoduje rozbieżność rzeczową z jej pojęciem rentowności. Dalszym ciekawym zagadnieniem jest badanie różnicy pojęć, jaka zachodzi między nakładami oraz kosztami w rolnictwie, a nakładami w ekonomice ogólnej.

Otóż pojęcia kosztów wykazują w obu dyscyplinach znaczne podobieństwa w sensie materialnym, co z kolei pozwala na twierdzenie, że wskutek tego musi istnieć rozbieżność między kosztami w ekonomice rolnej a nakładami ekonomiki ogólnej. Rozbieżność ta rozciąga się na pojęcie nakładu. O ile bowiem w przemyśle nakład jest pojęciem szerszym, to w rolnictwie jest przeciwnie; pojęcia kosztu i nakładu wskutek mało znaczącej różnicy stają się właściwie synonimami.

Pominięcie rozdziału rentowności od gospodarności miało głęboki wpływ na rozwój rachunkowości rolnej. Następstwem tego jest brak podziału na rachunek wyników i rachunek kosztów, brak rozróżnienia księgowości finansowej od wytwórczej i w końcu brak rozdziału kosztu od nakładu.

Druga część książki jest poświęcona rozważaniom, które autor określa jako „zastosowanie nauki kosztów własnych". Hofer zauważa, że rachunkowość rolna w Szwajcarii nie zna pojęcia „rachunek kosztów". Jej celem jest ustalenie rentowności, czyli dochodu czystego. Nie przeszkadza to jednak temu, że realizuje ona również trzy następujące cele rachunku kosztów: wyznaczenie ceny, kontrola gospodarności, dyspozycja wydajności. Ta okoliczność i brak rozdziału rachunkowości na finansową i wytwórczą (fabryczną) powoduje, że rachunkowość rolno-finansowa musi spełniać obie funkcje. Jak się to odbywa oraz porównanie stosowanych metod działania w obu dyscyplinach — to temat ostatniej części książki. Zanim jednak przejdę do tych rozważań, cofnijmy się do takich zagadnień, jak podmiot i przedmiot rachunku kosztów w rolnictwie.

Powyższy skromny cel rachunkowości rolnej — określić czysty dochód — znajdzie swe uzasadnienie właśnie w toku rozważań nad podmiotem rachunku kosztów. Fakt, że jest nim drobny rolnik (w stosunkach szwajcarskich), daje wytłumaczenie ograniczenia wymagań.

Niemniej ciekawe są myśli dotyczące przedmiotu. Wskazując na specyficzną rolę ziemi w procesach rolnictwa Laur podkreśla znaczenie sił przyrody, które chociaż ostatecznie rozstrzygają o powodzeniu produkcji, to jednak

a) nie nadają się do cyfrowego ujęcia,
b) wpływają na wysokość rodzajów kosztów wykonywanych robót.

Stwarza to istotne przeszkody w porównaniach w czasie pozostawiając możliwości porównań w przestrzeni.

Mimo wyraźnych braków, jakie musi posiadać rachunek kosztów w świetle powyższych faktów, prowadzenie jego nie jest pozbawione sensu. Potwierdzają to doświadczenia zebrane na terenie oddziału dla podniesienia rentowności przy Szwajcarskim Związku Chłopskim.

Powracając do ostatniej części recenzji, tj. celów rachunku kosztów, należy stwierdzić, że oznaczenie ceny dominowało od dawna w ekonomice ogólnej. W rolnictwie natomiast, z małymi wyjątkami (wojna), możliwość dyktowania ceny wobec podaży cząstkowej jest minimalna. Kształtuje ją rynek. Koszty faktyczne są bronią przeciwko krzywdzącym ciężarom.

Omawiając obszernie sposoby zestawiania rachunku kosztów w rolnictwie Hofer wskazuje pewne udogodnienia, między innymi dłuższy okres rozliczeń aniżeli w przemyśle i łatwość w ustalaniu kosztów bezpośrednich.

Roczny cykl produkcyjny jest następstwem tego, że w gospodarstwie rolnym spotykamy się z produktami, których wytworzenie waha się w granicach 12 miesięcy. Przeprowadzenie wcześniejszych obliczeń, przed zakończeniem

zbiorów i omłotów, może doprowadzić do zupełnie błędnych wniosków i pociągnąć za sobą poważny nakład pracy.

Dalszą zaletą rachunku kosztów w rolnictwie jest możność posługiwania się kalkulacją dzieleniową. Chociaż bowiem gospodarstwo produkuje wiele artykułów, nie przebiegają one wszystkich kręgów kosztowych. Można z powodzeniem uogólnić, że każdy produkt bywa wytwarzany na pewnym, ściśle określonym miejscu. Następstwem tego jest łatwość ustalenia, które koszty obciążają dany produkt. Innymi słowy, jest to równoznaczne z istnieniem wyłącznie kosztów bezpośrednich. Drobny ułamek kosztów, które niesposób podzielić bezpośrednio, rozkłada się na poszczególne koszty w stosunku, w jakim je spowodowały.

Celem rachunku kosztów jest także kontrola gospodarności. Znaczenie tego rodzaju kontroli jest w tym wypadku dużo mniejsze aniżeli w przemyśle, gdzie staje się ono powoli punktem centralnym rachunkowości. Małe powierzchnie gospodarstw (oczywiście w Szwajcarii) oraz niewymierne w swym działaniu siły natury w wysokim stopniu obniżają wartość i korzyści, jakie dają porównania kosztów jednostkowych.

Mała wartość porównawcza kosztów jednostki wytworu w rolnictwie skłania niejednokrotnie do zastąpienia lub uzupełnienia takiego rachunku innym, a mianowicie obliczeniem przypadającej części kosztów na jednostkę powierzchni (ha). Nie jest to wskaźnik gospodarności, niemniej tego rodzaju cyfry są cennym materiałem dla tworzenia różnych kluczy podziału. Ciekawy jest pogląd na zastosowanie kosztów planowych. Autor zaznacza, że nie spotyka się ich w rolnictwie szwajcarskim i nie widzi możliwości ich praktycznego zastosowania. Jego zdaniem błędne jest utożsamianie ich z kosztami preliminarza gospodarczego. Celem rachunku kosztów planowych jest bowiem wyłącznie nadzorowanie i zwiększanie gospodarności na podstawie naukowo dokładnie ustalonych wzorów. Preliminarz natomiast reprezentuje mniej lub więcej dokładnie wycenione koszty, jest prognozą rentowności lub też wyraża tendencję zrównoważenia wpływów z rozchodami. Należy dodać, że Szwajcaria znajduje się w o tyle dogodniejszych warunkach w realizowaniu tego drugiego celu rachunku kosztów, że posiada dawno wypracowaną jednolitą metodę rachunkowości rolnej (Laura), stosowaną od lat bez istotnych zmian i pod nadzorem jednej komórki — Chłopskiego Sekretariatu.

Wreszcie trzeci i ostatni cel rachunku kosztów, to dyspozycja wydajności. Rozumieć ją należy jako planowanie połączone z przedsiębraniem odpowiednich środków celem lepszego kształtowania się gospodarności, w oparciu o badanie przyczyn. W terminologii rachunkowości rolnej pojęcie to nie egzystuje jako samodzielne, występuje natomiast pod postacią określenia zbiorowego — kalkulacja. Hofer zauważa, że o wiele więcej miejsca poświęcono w literaturze na wyjaśnienie jej metod, aniżeli na sprecyzowanie definicji dyspozycji wydajności. Zależnie od systemu księgowości występują dwie metody kalkulacji rolniczej — „analityczna" i „organiczna". Określenia te są pochodne od systemu księgowości, z jakiego czerpiemy materiał liczbowy.

Według uświęconej tradycją definicji system pojedynczy tym się różni w rolnictwie od podwójnego, że podaje wynik gospodarczy całości gospodarstwa w przeciwieństwie do podwójnego, który ustala także wynik poszczególnych gałęzi produkcji. Hofer jest natomiast zdania, że istotną różnicę stanowi ujmowanie lub opuszczanie obrotów wewnętrznych. W świetle powyższego i przez analogię z rachunkowością przemysłową rachunkowość rolna podwójna jest księgowością finansową i wytwórczą (fabryczną).

Logicznym następstwem różnic jest — zdaniem autora — różnica wartości materiału, co odbija się z kolei na dyspozycji wydajności. Sam podział terminologiczny i rozdział metod kalkulacji zbudowany na słownictwie systemów księgowości uważa Hofer za bezpodstawny.

Osobnym przyczynkiem do powyższych rozważań jest rozdział poświęcony problemowi wyceny w rachunku kosztów. Tyle o treści.

Gdyby się pokusić o ocenę dzieła, to niewątpliwie wypadnie ona pozytywnie. Nie przesłania tego fakt, że autor w wielu wypadkach pominął przykłady praktyczne, szczególnie przy omawianiu celów rachunku kosztów. To samo można powiedzieć o pominięciu trudności w rozbijaniu kosztów rachunków zazębiających się oraz o odrębności struktury rolnictwa szwajcarskiego, na które powołuje się autor.

Książkę powyższą należy zaliczyć do pozycji wartościowych, pisanych uważnie, a co najważniejsze — przystępnie. Autor w ciągu swoich rozważań nie zapomina o czytelniku. Każda część, a nawet zagadnienia posiadają krótką rekapitulację, która przy końcu przechodzi w skrót całej książki.

Byłaby to ocena ogólna, której należy przeciwstawić ocenę uwzględniającą potrzeby polskiego czytelnika. Daje ona odpowiedź na pytanie, jaką korzyść daje czytelnikowi polskiemu ta książka.

Otóż jej największą zaletą jest aktualność poruszanych problemów, zbiegająca się obecnie z wielką reformą rachunkowości gospodarstw państwowych (P. G. R.). Niezależnie od tego renesans, jaki przeżywa obecnie rachunkowość w rolnictwie, stwarza wielkie zapotrzebowanie sił, które napływają z przemysłu i handlu, nie-

jednokrotnie nie zdając sobie sprawy z istotnych cech rachunkowości gospodarstwa rolnego. Przez wzajemne porównywanie dwóch dyscyplin przyczynia się do obalenia fałszywej „teorii odrębności", którą dziś jeszcze nierzadko głoszą praktycy księgowości rolnej.

Wreszcie jedną z bardzo istotnych korzyści stanowi sugestia, jakiej ulega czytelnik polski w trakcie czytania: aby opracować identyczne zagadnienie na tle współczesnych stosunków u nas. Skromna nasza literatura, w szczególności teoria rachunkowości rolnej, może czerpać obfity materiał dla swych rozważań.

Gdyby więc Państwowy Instytut Wydawnictw Rolniczych zainteresował się tą książką, tzn. przetłumaczył, zaopatrzył aktualnym komentarzem oraz wydał, wzgl. w wypadku przeszkód przynajmniej dostarczył na rynek krajowy odpowiednią ilość egzemplarzy, oddałby w ten sposób niemałą przysługę polskiemu czytelnikowi, mimo iż książka wyrosła na gruncie obcym nam politycznie i ustrojowo.

Profile organizacyjne Władz Naczelnych

1. **Tymczasowy statut organizacyjny Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego (PKPG)**

Uchwałą Rady Ministrów z dnia 22 kwietnia br. nadany został Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego — tymczasowy statut organizacyjny. W myśl tego statutu Państwowa Komisja Planowania Gospodarczego składa się z:

Prezydium,
Kierowników Zespołów,

Biur:
Prawnego,
Wojskowego,
Współpracy Gospodarczej,

Departamentów:
Organizacyjno-Administracyjnego,
Przemysłu,
Rolnictwa i Leśnictwa,
Budownictwa,
Komunikacji i Łączności,
Urządzeń Kulturalnych i Socjalnych,
Drobnego Przemysłu i Rzemiosła,
Handlu,
Planów Regionalnych i Lokalizacji,
Inwestycji,
Zatrudnienia, Płac i Norm,
Techniki,
Bilansów Towarowych Artykułów Przemysłowych,
Cen, Kosztów i Rozliczeń,
Finansowego,
Koordynacji Planów Gospodarczych.

Ponadto Przewodniczącemu Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego podlegają:

— Główny Urząd Statystyczny,
— Urząd Patentowy R. P.,
— Polski Komitet Normalizacyjny,
— Główny Instytut Pracy,
— Pełnomocnik do spraw dostaw i umów inwestycyjnych między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządami Z. S. R. R. i krajów demokracji ludowej.

Przy Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego działa Główna Komisja do spraw upaństwowienia przedsiębiorstw i Sekretariat Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów.

Departament Finansowy składa się z:

Wydziału Zbiorczych Planów Finansowych,
Wydziału Planów Finansowych Przemysłu,
Wydziału Planów Finansowych Rolnictwa i Leśnictwa,
Wydziału Planów Finansowych Komunikacji i Łączności,
Wydziału Planów Finansowych Handlu i Usług,
Wydziału Planów Finansowych Przemysłu Miejscowego i Gospodarki Komunalnej,
Wydziału Planów Finansowych Inwestycji,
Wydziału Budżetów Administracyjnych Przedsiębiorstw,
WYDZIAŁU BILANSÓW I ORGANIZACJI RACHUNKOWOŚCI,
Wydziału Finansowania Produkcji i Obrotu,
Wydziału Obciążeń Publicznych oraz Rzeczoznawców.

2. **Tymczasowy statut organizacyjny Ministerstwa Skarbu**

W Monitorze Polskim nr A — 43 ogłoszony został tymczasowy statut organizacyjny Ministerstwa Skarbu, nadany mu uchwałą Rady Ministrów z dnia 21 czerwca br. Według statutu tego Ministerstwo Skarbu składa się z:

Gabinetu Ministra,
Biura Kadr,

Departamentów:

I — Kontroli Wewnętrznej,
II — Organizacyjno-Administracyjnego,
III — Planowania Finansowego,
IV — Budżetowego,
V — Budżetów Samorządów, Ubezpieczeń i Organizacji Społecznych,
VI — Rachunkowo-Kasowego,
VII — Bankowego,
VIII — Zagranicznego,
IX — Ubezpieczeń,
X — Dochodów Gospodarki Uspołecznionej,
XI — Podatków i Opłat,
XII — Ceł,
XIII — Likwidacyjnego.

Ponadto Ministrowi Skarbu podlegają:
Główny Inspektorat Ochrony Skarbowej,
Prokuratoria Generalna R. P.,
Państwowy Zakład Emerytalny,
Instytut Finansowy,
Likwidator Agend Ministra Aprowizacji,
Główny Pełnomocnik Rządowy do Spraw Podatku Gruntowego,
banki, instytucje kredytowe, oszczędnościowe, zakłady ubezpieczeń rzeczowych i osobowych, przedsiębiorstwa:
Państwowa Wytwórnia Papierów Wartościowych,
Mennica Państwowa,
Polski Monopol Loteryjny,
Przedsiębiorstwo Poszukiwań Terenowych oraz instytuty naukowo-badawcze.

Gabinet Ministra składa się z:
Wydziału 1 — Prezydialnego,
„ 2 — Prawnego.

Biuro Kadr składa się z:
Wydziału 1 — Ogólnoosobowego,
„ 2 — Doboru Kadr,
„ 3 — Szkolenia,
„ 4 — Świadczeń.

Departament I — Kontroli Wewnętrznej składa się z:
Wydziału 1 — Planowania Kontroli,
„ 2 — Kontroli Władz i Urzędów,
„ 3 — Kontroli Banków i Ubezpieczeń,
„ 4 — Kontroli Działów Likwidacyjnych.

Departament II — Organizacyjno-Administracyjny składa się z:
Wydziału 1 — Ogólnego,
„ 2 — Planowania Inwestycyj i Zaopatrzeń,
„ 3 — Organizacyjnego,
„ 4 — Budżetowego,
„ 5 — Gospodarczego,
„ 6 — Karnego-Skarbowego.

Departament III — Planowania Finansowego składa się z:
Wydziału 1 — Koordynacji,
„ 2 — Ekonomicznego,
„ 3 — Planowania Rocznego,
„ 4 — Planowania Kwartalnego,
„ 5 — Finansowania Inwestycyj,
„ 6 — Planów Finansowych Przedsiębiorstw,
„ 7 — Kredytowego.

Departament IV — Budżetowy składa się z:
Wydziału 1 — Planowania Budżetowego,
„ 2 — Kontroli Budżetowej,
„ 3 — Etatów i Płac,
„ 4 — Władz Naczelnych, Obrony i Bezpieczeństwa,
„ 5 — Zdrowia, Kultury, Oświaty i Opieki Społecznej,
„ 6 — Administracji Ogólnej,
„ 7 — Administracji Gospodarczej A,
„ 8 — Administracji Gospodarczej B,

Departament V — Budżetów Samorządów, Ubezpieczeń i Organizacyj Społecznych składa się z:
Wydziału 1 — Koordynacji,
„ 2 — Samorządu Terytorialnego,
„ 3 — Ubezpieczeń Społecznych,
„ 4 — Badań Budżetów Instytucyj i Organizacyj Społecznych.

Departament VI — Rachunkowo-Kasowy składa się z:
Wydziału 1 — Centralnej Księgowości,
„ 2 — Kredytów Budżetowych,
„ 3 — Administracji Kasowej,
„ 4 — Pożyczek i Długów.

Departament VII — Bankowy składa się z:
Wydziału 1 — Ogólnobankowego,
„ 2 — Organizacji Banków,
„ 3 — Społecznych Instytucji Kredytowych,
„ 4 — Budżetów Banków,
„ 5 — Techniki Bankowej,
„ 6 — Inspekcji Banków i Kontroli Bilansów,
„ 7 — Organizacji Oszczędności,
„ 8 — Likwidacji Instytucji Kredytowych,
„ 9 — Realizacji Kredytów.

Departament VIII — Zagraniczny składa się z:
Wydziału 1 — Ogólnego,
„ 2 — Bilansu Płatniczego,
„ 3 — Dewizowego,
„ 4 — Umów Gospodarczych,
„ 5 — Zobowiązań i Należności Zagranicznych.

Departament IX — Ubezpieczeń składa się z:

Wydziału 1 — Administracji Ubezpieczeń,
„ 2 — Techniczno-Ubezpieczeniowego,
„ 3 — Nadzoru Finansowego,
„ 4 — Emerytur i Rent.

Departament X — Dochodów Gospodarki Uspołecznionej składa się z:

Wydziału 1 — Planowania Dochodów,
„ 2 — Podatków,
„ 3 — Rewizyjnego,
„ 4 — Rozliczeń Krajowych.

Departament XI — Podatków i Opłat składa się z:

Wydziału 1 — Administracji Podatkowej,
„ 2 — Planowania i Statystyki Podatkowej,
„ 3 — Podatków Obrotowego i Dochodowego,
„ 4 — Podatków od Wynagrodzeń i Opłat,
„ 5 — Społecznego Funduszu Oszczędnościowego,
„ 6 — Egzekucyjnego,
„ 7 — Społecznej Kontroli Podatkowej.

Departament XII — Ceł składa się z:

Wydziału 1 — Postępowania Celnego,
„ 2 — Taryfowego,
„ 3 — Ustawodawstwa Celnego,
„ 4 — Statystyki Celnej.

Departament XIII — Likwidacyjny składa się z:

Wydziału 1 — Nadzoru Administracyjnego,
„ 2 — Postępowania Likwidacyjnego,
„ 3 — Inwentaryzacji,
„ 4 — Powiernictwa i Sprzedaży,
„ 5 — Inspekcji.

Z PRAKTYKI · DLA PRAKTYKI

Centralizacja i specjalizacja pracy w przedsiębiorstwie przemysłowym średniej wielkości

Znane prawa podziału i koncentracji pracy należy wprowadzić do organizacji przedsiębiorstwa jedynie z uwzględnieniem potrzeb wszystkich komórek organizacyjnych. Może bowiem zajść wypadek, że centralizując jedną czynność (np. wypisywanie kart materiałowych) usprawniamy pracę jednej komórki organizacyjnej ze szkodą dla innych. Opracowywanie tych samych albo podobnych zagadnień możemy centralizować według kryterium:

a) rodzajowego, stosownie do wykonywanej pracy, np. pisanie na maszynie, wydawanie materiałów, układanie materiałów;

b) przedmiotowego, stosownie do opracowywanego przedmiotu, np.: gospodarka śrubami w wydziale zaopatrzenia materiałowego, bezpieczeństwo i higiena pracy.

W przedsiębiorstwach napotykamy obok siebie komórki organizacyjne pracujące według jednego albo drugiego kryterium. Poniżej będzie omówiona praca kilku komórek organizacyjnych z punktu widzenia centralizacji w przedsiębiorstwie przemysłowym średniej wielkości, pracującym na zamówienia o wielostopniowym charakterze produkcji.

Zaopatrzenie materiałowe

Przyjmujemy, że zaopatrzenie podlega dyrektorowi finansowo - administracyjnemu i że otrzymuje on gotowy plan zużycia materiałów (jakie materiały, kiedy będą pobierane z magazynu) od innej komórki organizacyjnej.

Wobec tego zaopatrzenie ma następujące zadania do spełnienia:

1) sporządzić plan zaopatrzenia (finanse),
2) zamówić materiał,
3) monitować terminową dostawę,
4) przechować materiał,
5) wydać,
6) kontrolować planowane zużycie,
7) ujawniać zbędne nadwyżki materiałowe.

Przy takim układzie pracy wydaje się korzystne, aby tylko zaopatrzenie wykonywało powyższe, jak najszerzej ujęte czynności. Zależnie od charakteru materiału niektóre czynności mogą częściowo albo zupełnie zaniknąć. Otóż można zaobserwować decentralizację zaopatrzenia spowodowaną wadliwą organizacją pracy w przedsiębiorstwie. Przykładowo można wymienić następujące materiały, zakupywane przez inne wydziały:

1) dobra inwestycyjne,
2) książki, czasopisma,
3) materiały biurowe,
4) materiały do samochodów,
5) artykuły żywnościowe,
6) odzież robocza i ochronna.

Taka decentralizacja, czasami wygodna dla niektórych kierowników zaopatrzenia, ma zwykle ujemne skutki dla całości przedsiębiorstwa. Część niedociągnięć ma swoją przyczynę w braku znajomości spraw zaopatrzenia u pracowników innych wydziałów. Można tu podciągnąć następujące błędy:

1) żądanie zbyt krótkich terminów dostaw,
2) niewykorzystanie odpowiednich źródeł dostaw,
3) przekraczanie przepisów odnośnie do:
   a) źródła zakupu,
   b) sposobu zapłaty,
   c) dokumentacji.

Inne trudności, jak np. przy sporządzaniu planów finansowo - gospodarczych, wynikają z braku koordynacji tak wielu czynników w jednej dziedzinie.

Zakładając sprawne funkcjonowanie zaopatrzenia unikamy powyższych trudności przez centralizację.

Planowanie.

Dla poniżej rozpatrywanego zagadnienia jest nieistotne, czy planowanie podlega dyrektorowi technicznemu, finansowo - administracyjnemu czy naczelnemu.

Natomiast przyjmujemy, że planowanie jest centralnym ośrodkiem określającym plan działalności całego przedsiębiorstwa i kontrolującym wykonanie tego planu. Układając plan działalności przedsiębiorstwa należy uwzględnić następujące momenty:

1) portfel zamówień,
2) dostawę materiału,
3) zapotrzebowanie i wykorzystanie kadr,
4) zapotrzebowanie i wykorzystanie urządzeń,
5) zapotrzebowanie środków finansowych,
6) konieczne i możliwe inwestycje.

Przy rozpatrywaniu tych punktów ujawnia się szereg wąskich przejść, w dostosowaniu do których należy sporządzić plan ogólny.

Otóż koordynacja powyższych wchodzących w rachubę momentów jest decydującym czynnikiem dla powodzenia całości planowania.

Często dają się zauważyć tendencje do nieuwzględniania poszczególnych planów cząstkowych, co powoduje następujące przeszkody i błędy w pracy przedsiębiorstwa:

1) przeciążenie albo niewykorzystanie kadr i urządzeń,
2) nadmierne zużycie środków obrotowych (remanenty),
3) zbędne inwestycje.

Powyższego możemy uniknąć przez centralne sporządzanie planów szczegółowych.

Ponieważ sprawozdania o tych samych wielkościach są sporządzane przez różne jednostki organizacyjne, często zachodzą rozbieżności, spowodowane niejednolitym ujęciem tych samych zagadnień. Toteż wydaje się celowe, aby wszystkie sprawozdania były kontrolowane i uzgadniane przez jeden ośrodek. Ze względu na kontrolę wykonywania winien to uzgadnianie przeprowadzać wydział planowania.

Zbyt.

Sprawy zbytu mieszczą się w ramach działu finansowo-administracyjnego. Przyjmujemy, że opracowanie techniczne, ustalenie terminu dostawy i obliczenie ceny wykonują inne komórki organizacyjne.

Tym samym zbyt ma do spełnienia następujące zadania:

1) przyjąć zamówienie od odbiorcy (szczegóły techniczne, cena, termin dostawy),
2) przekazać zamówienie do wykonania,
3) przypilnować terminowej dostawy,
4) wysłać wyroby,
5) ściągnąć należność.

Przy wykonywaniu tych czynności, oprócz punktu 2), należy porozumieć się z odbiorcą. Często powyższe sprawy załatwiają różne komórki organizacyjne. Takie postępowanie prowadzi najczęściej do zbędnych nieporozumień: I tutaj centralizacja przyniesie niewątpliwie poważne korzyści.

Rozpatrując pracę innych komórek można dojść do podobnych wniosków. Przykładowo należałoby wymienić:

1) referat organizacyjny, łącznie z opracowywaniem wszelkich druków i formularzy,
2) referat bezpieczeństwa i higieny pracy,
3) transport.

W. Michalski (Rybnik)

Organizacja przejęcia i zdania spraw przy zmianie kierownictwa

W wielu wypadkach po stwierdzeniu niedociągnięć w przedsiębiorstwach ustalenie osoby odpowiedzialnej za taki stan rzeczy jak również ustalenie stopnia odpowiedzialności jest utrudnione, a czasem wręcz niemożliwe, z powodu braku odpowiednich danych o stanie przedsiębiorstwa przy zmianie kierownictwa.

Przy zmianie kierownictwa przedsiębiorstw,

przejęcie i zdanie spraw powinno nastąpić na podstawie protokołów zdawczo-odbiorczych.

Protokół zdawczo-odbiorczy powinien obejmować zasadnicze dane, charakteryzujące faktyczny stan rzeczy danego przedsiębiorstwa czy stan jego organizacji.

W protokole znajdują swój wyraz tak osiągnięcia, jak i niedociągnięcia w pracy. Przy zestawianiu np. protokołów zdawczo-odbiorczych w przedsiębiorstwach i organizacjach handlowych powinny być uwzględnione następujące dane:

a) wypełnienie zasadniczych wskaźników planu,
b) charakterystyka składu pracowników,
c) stan majątku i zobowiązań przedsiębiorstwa,
d) dane o stanie gotówki w kasie i banku,
e) charakterystyka stanu księgowości, kontroli i sprawozdawczości,
f) dane o naruszeniu zawartych umów gospodarczych,
g) dane o zapasach towarów, surowców, półfabrykatów i materiałów,
h) dane o stanie prac inwestycyjnych: kosztorysy i plany do nich.

Protokół podpisują kierownicy, przejmujący i zdający.

W wypadku stwierdzenia przy przejmowaniu spraw poważniejszych nadużyć i niedociągnięć, nowe kierownictwo zwraca się do właściwych czynników o przeprowadzenie rewizji i inwentaryzacji majątku przedsiębiorstwa.

Protokół sporządza się w obecności przedstawiciela nadrzędnej organizacji. Przedstawiciel nadrzędnej organizacji daje ogólną charakterystykę o stanie przedsiębiorstwa, ocenę pracy byłego kierownictwa i swoje zalecenia, mające na celu usprawnienie gospodarki.

Nadrzędna organizacja winna rozpatrzyć protokół zdawczo-odbiorczy spraw w terminie jednomiesięcznym i zatwierdzić zalecenia, mające na celu likwidację stwierdzonych niedociągnięć, a także pociągnąć winnych do odpowiedzialności.

Taki sam protokół zdawczo-odbiorczy winien być sporządzony przy przejmowaniu przedsiębiorstwa od jednej organizacji przez drugą. W tym wypadku protokół zdawczo-odbiorczy podpisują pełnomocnicy stron.

Księgowość przedsiębiorstwa winna z maksymalną dokładnością opracować dane do protokołu zdawczo-odbiorczego, szczególnie w wypadku stwierdzenia niedociągnięć.

Kazimierz Miziur (Bytom)

Na marginesie pewnej odpowiedzi

W związku z zamieszczoną w numerze 2/49 „Rachunkowości-Podatków“ w dziale „Informujemy i wyjaśniamy“ odpowiedzią na pytanie III/3 dotyczącą sposobu księgowania kosztów przewozu surowców i materiałów taborem własnym (Ma kl. 7, Wn kl. 3, za pośrednictwem konta rozliczeniowego w kl. 2), chciałbym zwrócić uwagę, że sprawa ta nie jest bynajmniej taka prosta, jakby się na pozór wydawało (Por. np. mgr E. Wojciechowski „Księgowość i kalkulacja w oparciu o jednolity plan kont“, Częstochowa 1948, str. 209).

Zaproponowane przez Redakcję rozwiązanie nie przeczy wprawdzie dwom stawianym rachunkowi kosztów postulatom: 1) uzyskania podstaw liczbowych do wyceny wyprodukowanych dóbr i usług; 2) umożliwienia kontroli poniesionych przy tym kosztów, niezgodne jednak jest z wysuwanym dziś trzecim postulatem — dostarczenia przez klasę kosztów, w układzie wg rodzai danych do planowania, ze względu na podwójne zarachowywanie w niej niektórych kosztów.

Najlepiej uwidoczni to przykład.

Zakład przemysłowy zwozi własnym taborem surowiec, stosując stawkę kalkulowaną 0,2 zł za 1 tonę.

Dane księgowości	Wariant I	Wariant II	Uwagi
zakup surowca 600 t á 1 zł	zł 600,—	zł 600,—	w obu wariantach na miejsce
zużycie surowca	600 t	300 t	powstawania kosztów „transport“ przypada: zł 40,—
robocizna	zł 200,—	zł 200,—	
materiały pędne	„ 60,—	„ 60,—	„ 60,—
amortyzacja	„ 120,—	„ 120,—	„ 20,—

Przebieg księgowań w sposób proponowany przez Redakcję:

Wariant I

Konta finans.

	600 (1)
	200 (2)
	60 (3)
	120 (4)

Konto rozliczeniowe

(9) 120	120 (5)

Konta materiałowe

(1) 600	720 (6)
(5) 120	

Arkusz rozliczeniowy kosztów

koszt. rodz.	transp.	prod.
720 (6)	—	720
200 (2)	40	160
60 (3)	60	—
120 (4)	20	100
1100	120 (8)	980 (7)

Rozl. kosztów

(7) 980	120 (9)
(8) 120	980 (10)

Konto wyrobów

(10) 980	

Wariant II

Konta finans.

	600 (1)
	200 (2)
	60 (3)
	120 (4)

Konto rozliczeniowe

(9) 120	120 (6)

Konta materiałowe

(1) 600	360 (6)
(5) 120	

Arkusz rozliczeniowy kosztów

koszt. rodz.	transp.	prod.
360 (6)	—	360
200 (2)	40	160
60 (3)	60	—
120 (4)	20	100
740	120 (8)	620 (7)

Rozl. kosztów

(7) 620	120 (9)
(8) 120	620 (10)

Konto wyrobów

(10) 620	

Zestawienie otrzymanych wyników:

Suma kosztów rodzajowych	Rzecz. poniesione nakłady		r ó ż n i c e		
	całkowite	bież. okres	I	II	III
1	2	3	4	5	6
Wariant I 1.100	980	980	120	0	120
Wariant II 740	680	620	60	60	120

Objaśnienia:

ad 2 — wynika ze strony Ma Kta finansowego; w wariancie II należy odjąć sumę zł 300, tj. przyrost zapasów w kl. materiałów;

ad 3 — zł 60 kosztów zwózki w wariancie II, dotyczących pozostających w magazynie 300 t surowców — aktywowano;

ad 4 — różnica pomiędzy poz. 1 a 2.

ad 5 — różnica pomiędzy poz. 2 a 3.

ad 6 — suma różnic wzgl. różnica pomiędzy poz. 1 a 3.

Jak z tego widać, nieuwzględnienie tzw. „wtórnego nakładu" prowadzić może do błędów w planowaniu, opartym o niewłaściwie prowadzoną klasę kosztów rodzajowych. Jest oczywiste, oprócz pracy żywej, wszystkie dobra i usługi zużyte w procesie produkcji są nakładem wtórnym, w tym jednak wypadku chodzi tylko o wtórne nakłady w skali jednego przedsiębiorstwa, a więc te dobra lub usługi, wyprodukowane i zużyte we własnym zakresie, których zużycie nastąpiło w późniejszym okresie rachunkowym, aniżeli ich wytworzenie. Rozbieżność ta uniemożliwia przy zamknięciu rozliczenie powstałych z tego powodu nakładów w rachunku kosztów za dany okres, np. przez uznanie lub obciążenie poszczególnych miejsc względem grup kosztów w arkuszu rozliczeniowym z tytułu wzajemnie świadczonych sobie usług, a zmusza do przeprowadzenia odpowiednich sum przez księgowość finansową, jako poniesionych kosztów przyszłych okresów.

Jak z powyższego krótkiego naświetlenia zagadnienia zdaje się wynikać, do rozstrzygnięcia pozostaje kwestia, na których kontach winny figurować nakłady wtórne i przy pomocy jakich księgowań — czy to omijając klasę kosztów rodzajowych, czy też umieszczając je w specjalnych pozycjach eliminowanych dla celów planowania (półfabrykaty własne) lub innymi sposobami — wprowadzać je do rachunku kosztów w sposób praktycznie najwygodniejszy, a teoretycznie uzasadniony.

Z. Wilkosz (Łódź)

Jeszcze o stanowiskowym grupowaniu kosztów

W numerze drugim miesięcznika „Rachunkowość-Podatki" (1949), przedstawiono „praktyczniejszy sposób notowania kosztów klasy 4, równolegle z ich kontowaniem w księgowości finansowej", jak się wyrazili autorzy.

Praktyczność tej metody budzi poważne zastrzeżenia. Przy jej bowiem zastosowaniu:

1. dowody muszą być dwa razy księgowane, raz w księgowości finansowej i po raz drugi na kartach rozliczeniowych. Pociągnie to za sobą dodatkowe obciążenie pracowników względnie zaangażowanie nowej siły;
2. osoba notująca koszty na kartach rozliczeniowych jest zmuszona przeglądać wszystkie dowody księgowości finansowej, by wybrać z nich te, które obciążają klasę 4. Powstaje niepotrzebna strata czasu, a równocześnie łatwo można któryś z dowodów pominąć. Konieczne jest więc uzgadnianie zapisów na kartach rozliczeniowych z zapisami na kontach klasy 4, co też zajmuje niemało czasu;
3. Karta rozliczeniowa musi odpowiadać pod względem układu graficznego arkuszowi rozliczeniowemu. Arkusz średniego zakładu przemysłowego obejmuje około 30 rubryk pionowych. Karty rozliczeniowe musiałyby być więc dość znacznych rozmiarów, a tym samym niewygodne w pracy. Koszt wykonania takich kart byłby wysoki, tym bardziej, że ilość ich równałaby się ilości kont klasy 4.

Sumując powyższe stwierdzić trzeba, że wprowadzenie kart rozliczeniowych wymagałoby stworzenia specjalnej księgowości, która by na swój sposób notowała dowody, już raz księgowane w księgowości finansowej. Szczególnie silnie uwidoczniłoby się to w przedsiębiorstwach wielozakładowych, posiadających księgowość scentralizowaną. Ten sam sposób kontowania pociągnąłby za sobą dodatkowy nakład pracy i kosztów, podczas gdy można tego uniknąć, bowiem dane do arkusza rozliczeniowego dać może i powinna księgowość finansowa. Trzeba tylko pracę w księgowości zorganizować w następujący sposób:

Księgowy-kontysta otrzymuje dowody kwalifikowane na miejsca kosztów za pomocą numerów odpowiadających rubrykom arkusza rozliczeniowego. Księgując wpisuje on obok poszczególnych sum na karcie kontowej numer miejsc kosztów. Jeżeli na jednym dowodzie są ujęte koszty obciążające różne miejsca, to należy poszczególne sumy, odpowiadające danym miejscom kosztów księgować oddzielnie. Zwiększa to wprawdzie ilość księgowań, jednak strata czasu powstała z tego powodu jest znikoma, w porównaniu z korzyściami, jakie osiągnie się przez takie zorganizowanie pracy.

Dowodów takich zresztą w praktyce jest bardzo mało.

Z końcem miesiąca, po podliczeniu konta podlicza się sumy przynależne do danych miejsc kosztów i wpisuje się je po lewej stronie kartki kontowej ponad saldem miesięcznym. Po zsumowaniu ich otrzyma się koszt miesięczny wykazany na danym koncie.

Jan Krajecki.

Nadpłata wynagrodzenia a księgowanie

Nadpłata wynagrodzenia za pracę nie jest przez wszystkie przedsiębiorstwa właściwie przeprowadzana, w odniesieniu do potrącania jej przy następnej wypłacie i w odniesieniu do księgowania.

W Centrali Handlowej X wydział płacy potrącił pracownikowi w liście płacy, w rubryce „potrącenia" kwotę zł 1.500, z tytułu zwrotu omyłkowo zaliczonego i wypłaconego poprzedniego miesiąca dodatku wyrównawczego.

Wydział księgowości zapisał to potrącenie na kredyt odpowiedniego konta funduszu płac w klasie 4.

Potrącenie i księgowanie są nieformalne ze względów następujących:

a) potrącenia podatku od wynagrodzeń, S. F. O., składki dla Związku Zawodowego itd., dokonane zostały nieprawidłowo (na niekorzyść pracownika), bowiem suma wynagrodzenia brutto nie uległa w liście płacy zmniejszeniu, podczas gdy de facto pracownik otrzymał o zł 1.500 mniej;

b) księgowanie potrącenia bezpośrednio na kredyt klasy 4 z listy płacy jest nieformalne.

Nadpłata wynagrodzenia powinna być przeprowadzona w następujący sposób:

Wydział płacy powinien sporządzić dla wydziału księgowości notę o nadpłaconych poborach, w celu obciążenia konta pracownika, a uznania funduszu płac klasy 4 i dopiero wówczas nadpłata może być potrącona w liście płacy, w rubryce „potrącenia". Kwotę tę wydział księgowości zapisze na kredyt konta pracownika w klasie 1.

Potrącenia podatku od wynagrodzeń, S. F. O. itd. powinny być jednak odpowiednio zmniejszone, o czym zamieścić trzeba wzmiankę na liście płacy, dla kontroli.

Drugi sposób — to przeprowadzenie zwrotu nadpłaty w części pierwszej listy płacy, w rubrykach „uposażenie i dodatki" przez zmniejszenie odpowiedniego elementu wynagrodzenia (z poczynieniem wzmianki) o kwotę nadpłaty.

Przy tym sposobie fundusz płac byłby obciążony przy księgowaniu listy płacy od razu o kwotę zmniejszoną, a potrącenia ustawowe odpowiednio obniżone, bez krzywdy dla pracownika, jako obliczone od sumy pomniejszonego wynagrodzenia.

G. Lachowski (Warszawa)

Księgowanie obrotów znaczkami wartościowymi

Szereg instytucji społecznych posiadających swe oddziały w terenie, jak: P.C.K., T.P.D. i inne, co pewien okres czasu wypuszcza znaczki wartościowe, przeznaczone bądź to do zbiórki ulicznej, bądź też do rozsprzedaży. Oddziały terenowe wymienionych instytucji utrzymujące się z dotacji zarządów głównych, po rozprowadzeniu znaczków otrzymują pewien procent (przeważnie 50%) tytułem zasiłku na prowadzenie swojej normalnej działalności statutowej.

Księgowanie obrotów z tytułu obiegu powyższych znaczków może niektórym księgowym nastręczać pewne trudności, tym bardziej że w instytucjach społecznych rachunkowość jest prowadzona najczęściej przez osoby zatrudnione tylko dorywczo. W związku z tym uważamy, że nie od rzeczy będzie podać kilka przykładów zasadniczych i typowych księgowań operacji znaczkami wartościowymi, co w dużej mierze może ułatwić pracę księgowych.

Księgowania w centralach przedstawiają się następująco: zamawiamy do wykonania w firmie X następujące ilości znaczków wartościowych:

a) 10.000 sztuk	po zł 100,—	na sumę	1,000.000,—	koszty	20.000,—
b) 20.000 „	„ „ 50,—	„ „	1,000.000,—	„	30.000,—
c) 50.000 „	„ „ 10,—	„ „	500.000,—	„	50.000,—
			2,500.000,—	koszty	100.000,—

Rachunek ten księgujemy następująco:

Winien — Rk kosztów za wykonane znaczki . . . . zł 100.000,—
Ma — Rk dostawców za znaczki . . . . „ 100.000,—

następnie:

Winien — Rk zapasu druków wartościowych . . . . zł 2.500.000,—
Ma — Rk druków wartościowych w obiegu . . . . „ 2,500.000,—

Sporządzamy rozdzielnik i rozprowadzamy znaczki na oddziały do rozsprzedaży w terenie i księgujemy:

Winien — Rk Oddziałów za znaczki . . . . . . zł 2,500.000,—
Ma — Rk zapasu druków . . . . „ 2,500.000,—

Oddziały rozprowadziły znaczki i wpłacają 50% należności w drodze przelewu bankowego na rzecz zarządu głównego.

Wtedy księgujemy:

Winien	— Rk banku za wpłacone przez oddziały . . .	zł 1,250.000,—
Ma	— Rk oddziałów	„ 1,250.000,—

Jednocześnie udzielamy oddziałom 50% bonifikaty i księgujemy:

Winien	— Rk druków w obiegu za znaczki rozprowadzone 50%+50%	„ 2,500.000,—
Ma	— Rk oddziałów za bonifikatę	„ 1.250.000,—
Ma	— Rk dochodów za sprzedane znaczki	„ 1,250.000,—

Księgowania te obrazowo przedstawiać się będą następująco:

Rachunek: Kosztów druku znaczków

Za znaczki wg rachunku	100.000,—		

Rachunek: Dostawców

		Za znaczki wg rku dostawcy	100.000,—

Rachunek: Zapasu druków wartościowych

Za znaczki wartościowe	1,000.000,—	Za wydane oddziałom znaczki	2,500.000,—
	1,000.000,—		
	500.000,—		
	2,500.000,—		2,500.000,—

Rachunek: Druków w obiegu

Za przekazane oddziałom znaczki	2,500.000,—	Za znaczki wg rachunku	2,500.000,—
	2,500.000,—		2,500.000,—

Rachunek: Oddziałów

Za pobrane znaczki	2,500.000,—	Za przekazane 50% należn.	1,250.000,—
		Za udzieloną bonifikatę	1,250.000,—
	2,500.000,—		2,500.000,—

Rachunek: Banków

Za wpłatę oddziałów	1,250.000,—		

Rachunek: Dochodów

		50% ze sprzedaży znaczków	1,250.000,—

W zupełnie podobny sposób wyglądają księgowania obrotów znaczkami w oddziałach.

S. Urawski (Mińsk Mazowiecki)

VADEMECUM PODATKOWE

Terminy płatności podatków

według znowelizowanych przepisów skarbowych

PODATEK OBROTOWY

Terminy składania deklaracji podatkowych a tym samym dokonywania wpłat zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy, są obecnie następujące:

1. dla podatników, osiągających przychody z zajęć zawodowych, wymienionych w dekrecie o podatku obrotowym, np. przez lekarzy, adwokatów, notariuszy, inżynierów, pośredników handlowych itp. — termin płatności miesięcznych zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy upływa 7-go dnia każdego miesiąca w odniesieniu do należności za miesiąc ubiegły;
2. od obrotów i dochodów osiągniętych przez przedsiębiorstwa handlu rozwoźnego, jarmarcznego i obnośnego oraz przez nie obowiązane do prowadzenia ksiąg handlowych lub uproszczonych zakłady przemysłowe i rzemieślnicze — termin płatności miesięcznych zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy upływa 9-go dnia każdego miesiąca w odniesieniu do należności za miesiąc ubiegły;
3. od obrotów i dochodów, osiągniętych przez zakłady handlowe i usługowe, nie obowiązane do prowadzenia ksiąg handlowych lub uproszczonych — termin płatności miesięcznych zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy upływa 11-go dnia każdego miesiąca w odniesieniu do należności za miesiąc ubiegły;
4. od obrotów i dochodów, osiągniętych przez obowiązane do prowadzenia ksiąg handlowych lub uproszczonych zakłady przemysłowe i rzemieślnicze — termin płatności miesięcznych zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy mija 13-go dnia każdego miesiąca w odniesieniu do należności za miesiąc ubiegły;
5. od obrotów i dochodów osiągniętych przez zakłady handlowe i usługowe, obowiązane do prowadzenia ksiąg handlowych lub uproszczonych oraz przez spółdzielnie należące do Centralnego Związku Spółdzielczego i centrale spółdzielczo - państwowe — termin płatności miesięcznych zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy upływa 15-ego dnia każdego miesiąca w odniesieniu do należności za miesiąc ubiegły;
6. od dochodów, osiągniętych wyłącznie ze źródeł przychodów nie podlegających podatkowi obrotowemu, np. przez właścicieli nieruchomości itp. — termin płatności miesięcznej zaliczki na podatek dochodowy mija 7-go dnia każdego miesiąca w odniesieniu do należności za miesiąc ubiegły.

Podane terminy płatności zaliczek na podatek obrotowy nie dotyczą podatników wytwarzających, importujących lub przerabiających te towary, które do r. 1948 włącznie podlegały akcyzie. Podatnicy tej kategorii obowiązani są wpłacać zaliczki na podatek obrotowy w terminach: 1, 6, 11, 16, 21 i 26 każdego miesiąca od wartości sprzedażnych oraz od obrotów osiągniętych za okresy 5-ciu dni poprzedzających podane terminy. Dnia 5-go każdego miesiąca upływa termin płatności miesięcznej zaliczki na podatek dochodowy od dochodów osiągniętych w poprzednim miesiącu przez podatników wytwarzających, importujących lub przerabiających towary, które do roku 1948 włącznie podlegały akcyzie.

PODATEK OD WYNAGRODZEŃ

Terminy wpłacania **podatku od wynagrodzeń** są następujące:

1. płatnicy podatku od wynagrodzeń, **wypłacający wynagrodzenia dziennie**, powinni wpłacać podatek od wynagrodzeń do dnia 7-go każdego miesiąca od wypłat wynagrodzeń, dokonanych w czasie od dnia 22 do końca poprzedniego miesiąca;
   do dnia 14 każdego miesiąca od wypłat wynagrodzeń dokonanych w czasie od 1 do 7 bieżącego miesiąca;
   do dnia 21 każdego miesiąca od wypłat wynagrodzeń dokonanych w czasie od 8 do 14 bieżącego miesiąca;
   do dnia 28 każdego miesiąca od wypłat wynagrodzeń dokonanych w czasie od 15 do 21 bieżącego miesiąca;
2. **rzemieślnicy, nie obowiązani do prowadzenia ksiąg** handlowych lub uproszczonych, powinni wpłacać do dnia 9-go każdego miesiąca podatek od wynagrodzeń od wypłat wynagrodzeń, dokonanych w poprzednim miesiącu;
3. **zakłady handlowe i usługowe, nie obowiązane do prowadzenia ksiąg handlowych** lub uproszczonych, powinny wpłacać do dnia 11-go każdego miesiąca podatek od wynagrodzeń od wypłaty wynagrodzeń, dokonanych w poprzednim miesiącu;
4. **inni, nie wymienieni wyżej płatnicy** podatku od wynagrodzeń obowiązani są wpłacać podatek od wynagrodzeń w terminie do 7 dni po dokonaniu wypłaty wynagrodzenia.

Ankieta terminologiczna

Mgr Adam Bildziukiewicz
(Gliwice)

W miarę postępu i rozwoju kulturalnego narodu język jego wzbogaca się o nowe wyrazy na oznaczenie nowych pojęć. Tworzenie nowych pojęć może się odbywać w obrębie danego kraju lub drogą przenikania z zagranicy. W pierwszym wypadku dla określenia nowego pojęcia tworzą się nowe wyrazy. Gdy natomiast nowe pojęcie przychodzi do nas za pośrednictwem obcego słownictwa, bardzo często utrwala się razem z nim szczególnie, jeżeli chodzi o terminologię z dziedziny nauk stosowanych. Zaletą dobrej terminologii jest krótkie określanie za pomocą jednego lub dwu wyrazów całego pojęcia, pewnego przedmiotu lub jakiegoś zagadnienia. W rozwoju historycznym słownictwa nie zawsze pierwsze określenie nowego pojęcia jest zupełnie ścisłe (trafne). Po pewnym czasie następuje przewartościowanie pojęcia i określenie go nowym mianem. Dowodem słuszności tego twierdzenia są następujące terminy:

buchalteria — księgowość — rachunkowość

Wszystkie te trzy nazwy spotykamy w polskiej literaturze fachowej na określenie tego samego pojęcia.

Oto niektóre z wielu przykładów, zaczerpniętych z bibliografii zawodowej:

„Podręcznik do nauki buchalterii", Antonowicz B., Kraków, 1890.

„Buchalter Polski" — miesięcznik, Warszawa.

„Buchalteria podwójna włoska". Chwat G., Warszawa 1890—1908.

„Buchalteria podwójna..." Góra W., prof., Lwów, 1913.

„Zasady księgowości" — Szyc J., Warszawa, 1926.

„O rachunkowości kupieckiej" — Barciński A., Warszawa, 1833.

„Wykład teoretyczny rachunkowości" — Byszewski W., Warszawa, 1928.

„Rachunkowość przemysłowa" — Czerwiński K., Warszawa.

„Rachunkowość przebitkowa", wyd. III, — A. Bildziukiewicz, Gliwice, 1949.

„Zasady rachunkowości fabrycznej" — Rukściński Z., Warszawa, 1932.

Nasuwa się pytanie, która z tych trzech nazw jest najwłaściwsza? W celu znalezienia odpowiedzi należy określić samo pojęcie przedmiotu — istotę i cel rachunkowości (księgowości). Każdy z autorów w pewnych szczegółach nieco odmiennie definiuje pojęcie rachunkowości (księgowości), żaden z nich jednak nie twierdzi, że istotą i celem rachunkowości jest prowadzenie ksiąg.

Poniżej przytaczam niektóre określenia:

1. „Teoria księgowości bada związki przyczynowe i wzajemną zależność zjawisk gospodarczych, składających się na byt i działalność przedsiębiorstwa" (K. Niemski).
2. „Rachunkowość zatem jest to oddzielna gałąź wiedzy, podająca nam zasady i przepisy, według których należy prowadzić **kontrolę** majątkową, jest środkiem prowadzącym do prawidłowej i racjonalnej gospodarki" (W. Byszewski).

Podane motywy i określenia w znacznym stopniu ułatwiają decyzję co do wyboru nazwy właściwej.

Wyraz „buchalteria" jest już przeżytkiem i śmiem twierdzić, że żaden z naukowców polskich nie będzie bronił tej nazwy przy opracowywaniu terminologii polskiej.

Wyraz „księgowość" jest dosłownym tłumaczeniem wyrazu „buchalteria". Wyraz ten nie odzwierciedla istoty rachunkowości, gdyż dotyczy tylko formy zewnętrznej, a mówiąc słowami ob. F. Bożyczki, nawet ściślej — narzędzi pracy, którymi księgowość się posługuje." Ze słów tych wynika, że ob. F. Bożyczko broniąc wyrazu „księgowość" hołduje nazwie odpowiadającej „narzędziom pracy", a nie istocie samego zagadnienia. Skoro narzędzia pracy ulegają zmianom ze względu na postęp w technice kontowania, nie można trzymać się przestarzałej nazwy, która pochodzi od formy zewnętrznej i nie ujmuje istoty zagadnienia.

Zarówno więc nazwa „księgowość", jak i „buchalteria" nie stanowią właściwych określeń ujmujących istotę zagadnienia. Pozostaje do omówienia jeszcze trzecia nazwa „rachunkowość".

Nazwa ta nie jest moim „wynalazkiem". Spośród przytoczonych wyżej autorów nazwę tę stosowali i profesorowie wyższych uczelni. Szkoda, że ob. F. Bożyczko broniąc nazwy „księgowość" nie podał w swoim artykule, że nazwę „rachunkowość" można znaleźć nie tylko w pracy mojej, lecz i w pracach innych, bardzo poważnych i zasłużonych autorów.

Wśród dotychczas znanych nazw „rachunkowość" jest określeniem najbardziej właściwym i odpowiadającym istocie zagadnienia. Nazwa „rachunkowość" nie pochodzi od „narzędzi pracy" (jak to sobie przedstawia ob. F. Bożyczko) a więc nie dotyczy formy zewnętrznej, lecz odzwierciedla istotną treść pojęcia.

Przypominamy, że ...

Przypominamy, że szczegółowe wytyczne Przewodniczącego Państw. Komisji Planowania Gospodarczego z dnia 26. 2. br. w sprawie Państwowej Akcji Oszczędnościowej w przedsiębiorstwach uspołecznionych mówią, iż oszczędności powinny być osiągnięte m. in. w zakresie organizacji przedsiębiorstw, a to przez:

1. Usprawnienie organizacji jednostek wykonawczych i administracyjnych drogą opracowania i wprowadzenia schematów organizacyjnych, ścisłego określenia kompetencji poszczególnych komórek organizacyjnych i podziału czynności.
2. Przyspieszenie likwidacji skasowanych jednostek organizacyjnych.
3. Ustalenie na powyższych zasadach etatów jednostek organizacyjnych, nie dopuszczając do przerostu stanowisk kierowniczych.
4. Ścisłe skoordynowanie planu produkcji z planem zbytu.
5. Podniesienie jakości produkcji na bazie planów asortymentowych przez zaostrzenie kontroli w toku produkcji oraz warunków odbioru gotowej produkcji.
6. Dostosowanie grup płac pracowniczych do rzeczywiście wykonywanych czynności.
7. Wzmożenie kontroli ewidencji oraz obliczania przepracowanych jednostek pracy.
8. Wzmożenie dozoru techn.-inspekcyjnego, zwłaszcza w czasie pracy na nocnych zmianach.
9. Opracowanie i wprowadzenie planu zapobiegawczego remontu przeciwko awariom, wypadkom przy pracy i przestojom.
10. Ograniczenie transportu samochodowego przez jak najszersze wykorzystanie transportu kolejowego.
11. Usprawnienie gospodarki finansowej przez należytą organizację rachunkowości, przestrzeganie terminowości bilansów, operatywne posługiwanie się planami finansowo-gospodarczymi, budżetami i buchalteryjno-bilansowym materiałem cyfrowym przy wydawaniu dyspozycji gospodarczych.
12. Podniesienie znaczenia rozrachunku gospodarczego w działalności przedsiębiorstw, jego upowszechnienie i oparcie na jego zasadach funkcjonowania jednostek gospodarczych do najniższych szczebli, tj. zakładów i wydziałów produkcyjnych włącznie.
13. Pogłębienie metod planowania i sprawozdawczości w zakresie kosztów własnych produkcji.
14. Rewizję dotychczasowych norm wydatków budżetowych w celu ich zniżenia oraz opracowanie norm dla tych dziedzin, w których normy takie nie zostały dotychczas ustalone.
15. Racjonalne użytkowanie i konserwację zajmowanych obiektów.
16. Dostosowanie ilości i wielkości obiektów administracyjnych, lokali biurowych, warsztatowych, magazynowych i składowisk do rozmiarów odpowiadających najniezbędniejszym potrzebom danego przedsiębiorstwa (zakładów, urzędów).
17. Odstąpienie lub wynajmowanie odpłatne innym użytkownikom zbędnych obiektów, lokali, magazynów, garaży, składowisk itp.
18. Komasowanie sekretariatów (kancelaryj), zaprowadzenie ogólnej maszynopisowni.
19. Opracowanie i wprowadzenie uproszczonej instrukcji obiegu korespondencji oraz regulaminu pracy biurowej.
20. Prowadzenie przyjmowania, rozdziału i wysyłki korespondencji w jednej komórce oraz organizowanie wymiany korespondencji pomiędzy poszczególnymi jednostkami organizacyjnymi na danym terenie w jednym miejscu o oznaczonej porze.
21. Opracowanie i wprowadzenie dla załatwiań jednorodnych i schematycznych formularzy wypełnianych odręcznie przez kalkę, bez potrzeby przepisywania na maszynie.
22. Ograniczenie korespondencji telegraficznej, telefonogramów i rozmów telefonicznych do spraw istotnie pilnych i terminowych.
23. Ograniczenie wydatków na wyposażenia biurowe.
24. Właściwe organizowanie i prowadzenie konferencji oraz zjazdów z przestrzeganiem jak największej oszczędności czasu i ograniczenie uczestników do niezbędnego minimum.
25. Ograniczenie indywidualnych przydziałów samochodów osobowych.
26. Ograniczenie przejazdów i przewozów pojazdami własnymi w rejonach kursowania publicznych środków komunikacji.
27. Uproszczenie i skomasowanie sprawozdawczości, prowadzenie ewidencji sprawozdań.
28. Uproszczenie, racjonalizację i normalizację wszelkiego rodzaju druków i formularzy manipulacyjnych, sprawozdawczych itp., centralne zamawianie wymienionych druków i formularzy.
29. Zwalczanie biurokracji i uproszczenie procedury i formalistyki w zarządzaniu, uzgadnianiu i przedstawianiu wykonywanych zadań na wszystkich szczeblach organizacyjnych.

TO i OWO Z KRAJU I ZAGRANICY

Z KRAJU

1. Nowy plan kont

W numerze 1 Biuletynu Finansowego Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego z maja br. ogłoszona została Instrukcja 1/F Departamentu Finansowego PKPG z 2 maja br., która z dniem 1 stycznia 1950 r. wprowadza w państwowych przedsiębiorstwach przemysłowych podległych Ministerstwom: Górnictwa i Energetyki, Przemysłu Ciężkiego, Przemysłu Lekkiego, Przemysłu Rolnego i Spożywczego — nowy plan kont. Planem tym nie zostały objęte państwowe przedsiębiorstwa przemysłowe podległe dyrekcjom przemysłu miejscowego oraz przedsiębiorstwa budowlane i konstrukcyjno-montażowe. Przedsiębiorstwa przemysłu miejscowego będzie obowiązywał skrócony plan kont, który będzie dodatkowo opublikowany.

Nowy plan kont dla państwowych przedsiębiorstw handlowych znajduje się w tej chwili w opracowaniu.

Pełny tekst i podstawowy komentarz nowego planu kont dla państwowych przedsiębiorstw przemysłowych ukazał się jako odrębne wydawnictwo, które nabyć można w Państwowym Przedsiębiorstwie Wyodrębnionym „Polskie Wydawnictwa Gospodarcze" w Warszawie, ul. Hoża 35. Pełny komentarz ukaże się w najbliższych miesiącach w nakładzie wyżej wymienionego wydawnictwa.

2. Normalizacja druków i sprzętu księgowego

Zarządzeniem Ministra Przemysłu i Handlu z dnia 1 kwietnia br. powołana została Komisja dla Druków i Przyborów Księgowych. Zadaniem Komisji jest:

1) opracowanie wzorcowej księgowości przebitkowej dla podstawowych działów księgowości:
   a) finansowej,
   b) materiałowej,
   c) ewidencji majątku trwałego,

   a mianowicie, wzorcowych druków, aparatu przebitkowego i pomocniczych przyborów księgowych;
2) opracowanie organizacji wewnętrznej ośrodka projektującego, wytwarzającego i rozprowadzającego druki i przybory księgowe;
3) opiniowanie pod kątem widzenia przydatności i celowości zgłoszonych i oferowanych przez osoby trzecie systemów i metod technicznych księgowości;
4) koordynacja prac podkomisji.

Dla wykonania wymienionych wyżej zadań stworzono w ramach Komisji następujące podkomisje:

a) Podkomisja I — dla spraw organizacyjnych,
b) Podkomisja II — dla druków księgowości finansowej,
c) Podkomisja III — dla druków księgowości materiałowej,
d) Podkomisja IV — dla druków ewidencji majątku trwałego,
e) Podkomisja V — dla przyborów księgowych.

Komisja i podkomisje mają zakończyć swe prace najpóźniej do dnia 31 grudnia br. Faktycznie jednak prace te zostaną zakończone dużo wcześniej. Przypuszczać należy, iż całość tych prac będzie gotowa do dnia 30 września br. Tak np. Podkomisja I zakończyła już swe prace i doprowadziła do ogłoszenia zarządzenia Ministra Przemysłu Lekkiego z dnia 15 czerwca br. o utworzeniu przedsiębiorstwa państwowego pod nazwą: Przedsiębiorstwo Druków i Przyborów Księgowych (P. P. W.). Przedmiotem działalności przedsiębiorstwa będzie projektowanie, wytwarzanie i rozprowadzanie druków i przyborów księgowych. Przedsiębiorstwo podlegać będzie nadzorowi Centralnego Zarządu Przemysłu Graficznego.

3. Jednolity plan kont w przedsiębiorstwach komunalnych.

Gospodarka komunalna zaczyna stopniowo przechodzić również na jednolity plan kont. Pismo okólne Ministerstwa Administracji Publicznej z dnia 26 kwietnia br. pisze na ten temat następująco:

„W zasadzie w jednym wspólnym dla dwu lub więcej przedsiębiorstw komplecie ksiąg powinna być prowadzona tylko rachunkowość przedsiębiorstw użyteczności publicznej, dla których zostały opracowane jednolite plany kont, tj.: zakładów komunikacyjnych, gazowni, zakładów oczyszczania miast, rzeźni i targowic zwierzęcych oraz wodociągów i kanalizacji.

Może być również objęta tym wspólnym kompletem ksiąg rachunkowość przedsiębiorstwa, dla którego istnieje już opracowany i stosowany jednolity plan kont w sektorze państwowym lub spółdzielczym. Nie jest pożądane łączenie rachunkowości przedsiębiorstw, dla których nie ma jednolitego planu kont.

Rozbudowę planu kont dla przedsiębiorstw, których rachunkowość jest prowadzona we wspólnym komplecie ksiąg, należy przeprowadzić przy zachowaniu następujących zasad:

1) Klasy 0, 1, 2, i 3 powinny być wspólne dla wszystkich przedsiębiorstw łącznie;

2) Klasy 4 i 9 powinny być oddzielne dla każdego przedsiębiorstwa i oddzielne dla wspólnej administracji;

3) Klasy 5, 6, 7 i 8 powinny być oddzielne dla każdego przedsiębiorstwa;

Klasa 0:

Majątek stały każdego przedsiębiorstwa winien być oddzielnie ujęty według specyfikacji podanej dla każdego przedsiębiorstwa w jednolitym planie kont. Specyfikacja ta może być dokonana zarówno w formie kartoteki, jak i w formie specjalnych książek inwentarzowych. Oddzielnego ujęcia wymaga wspólny majątek trwały, który służy dla wszystkich przedsiębiorstw, a który należy również wyspecyfikować według ujęcia jednolitego planu kont tj. według grup i podgrup. Ponieważ grupy i podgrupy we wszystkich przedsiębiorstwach są jednolite, przeto obojętne jest, według którego planu kont nastąpi specyfikacja wspólnego majątku trwałego. Dokładna specyfikacja majątku trwałego oddzielnie dla każdego przedsiębiorstwa jest dlatego konieczna, ponieważ amortyzacja majątku winna być tak dalece, jak to jest tylko możliwe, obliczona w rzeczywistej wysokości. Amortyzacja trwałego majątku wspólnego powinna być przeniesiona do kosztów własnych każdego przedsiębiorstwa według klucza kosztów.

Dokładną specyfikację majątku trwałego należy sporządzić w oddzielnej kartotece inwentarzowej, wzgl. książce inwentarzowej. Ta dokładna specyfikacja wymaga otwarcia i prowadzenia dużej ilości kont, które będą miały przez cały rok przeważnie charakter martwy. Dlatego też w klasie 0 należy otworzyć tylko 2-cyfrowe miejsca z wyjątkiem grupy 08, w której zaistnieje potrzeba otwarcia 3- a nawet 4-cyfrowych miejsc dla poszczególnych przedsiębiorstw.

Obok cyfr, oznaczających grupę, umieścić należy również symbol danego przedsiębiorstwa, wzgl. majątku wspólnego.

Dla jasnego zobrazowania Ministerstwo podaje przykład ujęcia planu kont w klasie 0 dla przypadku prowadzenia rachunkowości: gazowni, wodociągów i kanalizacji oraz zakładu oczyszczania miasta w jednym wspólnym dla nich komplecie ksiąg:

C	00	Tereny i budowle — Wspólne dla wszystkich przedsiębiorstw (Symbol „C")
G	00	Tereny i budowle — Gazowni
W	00	Tereny i budowle — Wodociągów i Kanalizacji
Z	00	Tereny i budowle — Z. O. M.
C	01	Maszyny, urządzenia techn. i środki transp. — Wspólne
G	01	Maszyny, urządzenia techn. i środki transp. — Gazowni
W	01	Maszyny, urządzenia techn. i środki transp. — Wodoc. i Kanal.
Z	01	Maszyny, urządzenia techn. i środki transp. — Z. O. M.
C	02	Różne ruchomości i inwentarz żywy — Wspólne
G	02	Różne ruchomości i inwentarz żywy — Gazowni
W	02	Różne ruchomości i inwentarz żywy — Wodoc. i Kanal.
Z	02	Różne ruchomości i inwentarz żywy — Z. O. M.
G	03	Inwestycje rozpoczęte — Gazowni
W	03	Inwestycje rozpoczęte — Wodociągów i Kanalizacji
Z	03	Inwestycje rozpoczęte — Z. O. M.
C	05	Wartości niematerialne i prawne — Wspólne
G	05	Wartości niematerialne i prawne — Gazowni
W	05	Wartości niematerialne i prawne — Wodociągów i Kanalizacji
Z	05	Wartości niematerialne i prawne — Z. O. M.
C	06	Udziały w innych przedsiębiorstwach — Wspólne
C	07	Umorzenie wartości majątku stałego — Wspólne
G	07	Umorzenie wartości majątku stałego — Gazowni
W	07	Umorzenie wartości majątku stałego — Wodociągów i Kanalizacji
Z	07	Umorzenie wartości majątku stałego — Z. O. M.
	08	Kapitał zakładowy i rezerwy kapitałowe
C	080	Kapitał zakładowy
C	081	Rezerwy kapitałowe
C	0810	Różnice z przeszacowania zapasów
C	0811	Różnice z realizacji majątku stałego
	085	Środki odprowadzone
C	0850	Amortyzacja za inwestycje — Wspólne
G	0850	Amortyzacja za inwestycje — Gazowni
W	0850	Amortyzacja za inwestycje — Wodociągów i Kanalizacji
Z	0850	Amortyzacja za inwestycje — Z. O. M.
C	0851	Amortyzacja za kapitalne remonty — Wspólne
G	0851	Amortyzacja za kapitalne remonty — Gazowni
W	0851	Amortyzacja za kapitalne remonty — Wodociągów i Kanalizacji
Z	0851	Amortyzacja za kapitalne remonty — Z. O. M.
C	0852	Nadwyżki środków obrotowych
C	0859	Środki odprowadzone w latach ubiegłych
	086	Środki otrzymane
G	0860	Finansowanie inwestycji — Gazowni

W	0860	Finansowanie inwestycji — Wodociągów i Kanalizacji
Z	0860	Finansowanie inwestycji — Z. O. M.
G	0861	Finansowanie kapitalnych remontów — Gazowni
W	0861	Finansowanie kapitalnych remontów — Wodociągów i Kanalizacji
Z	0861	Finansowanie kapitalnych remontów — Z. O. M.
C	0862	Uzupełnienie środków obrotowych
C	0869	Środki otrzymane z ubiegłych lat
C	089	Roczne sumy wynikowe
C	0890	Czysty zysk
C	0891	Czysty zysk
C	0891-5	Czysty zysk
C	0896	Strata netto
C	0897-9	Strata netto
C	09	Bilanse
C	090	Rachunek wyników
C	0990	Bilans otwarcia
C	0999	Bilans zamknięcia.

Klasa 1 — jest wspólna dla wszystkich przedsiębiorstw. W klasie powyższej należy jednak przewidzieć rozbudowę kont według potrzeb.

Rozbudowa tych kont niewątpliwie będzie konieczna w podgrupie 104 „Banki i konta inwestycyjne" oraz w grupie 17 „Należności i zobowiązania długoterminowe".

Rozbudowa kont winna być dokonana w ten sposób, że do przyjętej w podgrupie, wzgl. w koncie cyfry dodajemy jeszcze jedną cyfrę dla poszczególnego przedsiębiorstwa, jak np.:

10400 — Polski Bank Komunalny — Gazownia
10401 — Polski Bank Komunalny — Wodociągi
10402 — Polski Bank Komunalny — Z. O. M.

Specyfikacja kont w klasie 1 jest identyczna dla każdej branży, wobec tego obojętne jest, według którego planu przyjmie się specyfikację.

Klasa 2 — jest wspólna dla wszystkich przedsiębiorstw. W tej klasie nie przewiduje się potrzeby rozbudowy kont dla poszczególnych przedsiębiorstw.

Ponieważ w klasie tej w poszczególnych branżowych planach istnieją pewne odchylenia w rozbudowie kont, należy przyjąć rozbicie w tej klasie według branżowego planu kont tego przedsiębiorstwa, które jest największe ze wszystkich przedsiębiorstw, chyba że w mniejszym przedsiębiorstwie z danego zespołu branży plan kont ma dokładniejszą specyfikację.

Klasa 3 — jest wspólna dla wszystkich przedsiębiorstw. W klasie tej należy skreślić grupę 34, obejmującą materiały do inwestycji i kapitalnych remontów, ponieważ nie przewiduje się osobnych magazynów inwestycyjnych poszczególnych przedsiębiorstw, a w momencie zakupu materiałów nie można jeszcze przewidzieć, czy dany materiał istotnie zostanie zużyty dla inwestycyj wzgl. kapitalnych remontów.

Dalszej rozbudowy kont w tej grupie nie przewiduje się. Jedynie może mieć to miejsce w przypadku, gdy w dużych przedsiębiorstwach dla łatwiejszego uzgodnienia korzystne jest rozbicie kont według magazynów.

W klasie powyższej pokrywają się tylko nazwy grup, a więc 2-cyfrowe miejsca w poszczególnych branżowych planach kont. Dlatego też należy w tej klasie otworzyć tylko 2-cyfrowe miejsca.

Klasę 4 prowadzi się osobno dla każdego przedsiębiorstwa według specyfikacji kont, przewidzianych w branżowych planach, oraz osobną klasę (konta) 4 dla wspólnej administracji. Dla specyfikacji kont wspólnej administracji należy przyjąć te konta z poszczególnych branżowych planów, które okażą się potrzebne.

W klasie tej powinny być źródłowo i bieżąco księgowane wszystkie koszty klasy 4 poszczególnych przedsiębiorstw. Jedynie te koszty, które mają charakter wspólnych kosztów, winny być księgowane w kl. 4 wspólnej administracji (symbol „C").

Wyjątek od tej zasady stanowią wydatki inwestycyjne na majątek wspólny. Wydatki te winny być do ukończenia inwestycji przyjęte i księgowane w największym przedsiębiorstwie z należących do danego zespołu, a dopiero po ukończeniu w drodze przeksięgowania przeniesione z grupy majątku danego przedsiębiorstwa na grupę majątku wspólnego.

Klasy 5, 6, 7 i 8: pozostają bez zmiany według jednolitych branżowych planów kont, osobne dla każdego przedsiębiorstwa.

Klasa 9. W klasie tej obok oddzielnej klasy (kont) dla każdego przedsiębiorstwa może powstać potrzeba założenia klasy 9 wspólnej dla wszystkich przedsiębiorstw, o ile istnieją dochody z majątku wspólnego, a więc np. z taboru. Wówczas należy założyć oddzielną klasę 9 „Wspólna administracja" („C").

Jeżeli chodzi o sprawozdawczość i zestawienia statystyczne, to należy podawać dane dotyczące działalności eksploatacyjnej (nakłady i dochody operacyjne) osobno dla każdego przedsiębiorstwa, dane zaś dotyczące majątku i zobowiązań, a więc dane wchodzące w skład bilansu — wspólnie.

Należy sporządzać jeden, wspólny dla wszystkich przedsiębiorstw bilans, dołączając do niego zestawienie, ilustrujące wartość aktywów i pasywów trwałych każdego przedsiębiorstwa. Można to również osiągnąć drogą przeznaczenia we wspólnym bilansie osobnych rubryk dla każdego przedsiębiorstwa oraz dla administracji wspólnej i rubryki „razem".

Rachunki wyników należy sporządzać osobno dla każdego przedsiębiorstwa w zakres nakładów i dochodów operacyjnych. Ponadto należy sporządzać jeden wspólny dla wszystkich przedsiębiorstw rachunek wyników, obejmujący rachunki wyników poszczególnych przedsiębiorstw oraz łącznie nakłady i dochody pozaoperacyjne wszystkich przedsiębiorstw.

Wskazane jest, aby kwalifikowanie kosztów odbywało się jednocześnie zarówno na konta rodzajowe, jak i na konta miejsc powstawania kosztów.

Koszty wspólnej administracji można dzielić na poszczególne przedsiębiorstwa proporcjonalnie do wysokości kosztów klasy 4 każdego z tych przedsiębiorstw z wyjątkiem grupy 40".

Drugie pismo okólne tego samego resortu z dnia 29 kwietnia podaje m. in. następujące szczegóły:

„1. Rachunkowość opartą na jednolitym planie kont obowiązane są prowadzić te przedsiębiorstwa komunalne, dla których takie plany zostały opracowane, a więc: zakłady komunikacyjne, wodociągi i kanalizacje, rzeźnie i targowice zwierzęce, gazownie oraz zakłady oczyszczania miast. Pozostałe branże mogą również prowadzić rachunkowość opartą o jednolite plany kont, stosowane w przedsiębiorstwach państwowych i spółdzielczych.

2. Rachunkowość oparta na jednolitym planie kont w zasadzie ma być prowadzona metodą przebitkową, jednakże w 1949 r. ze względu na powstające trudności w zaopatrzeniu w druki i aparaty dopuszcza się prowadzenie tej rachunkowości metodą amerykańską.

3. Rachunkowość przedsiębiorstwa komunalnego nie może być prowadzona łącznie we wspólnym komplecie ksiąg z rachunkowością administracyjną związku komunalnego. Należy więc dla wszystkich przedsiębiorstw założyć osobne księgi. Wszystkie zapisy odnoszące się do przedsiębiorstw, dokonane po dniu 1. I. 1949 r. w jednym wspólnym komplecie ksiąg związku komunalnego, należy przenieść do nowozałożonych ksiąg.

4. Duże i średnie przedsiębiorstwa winny oprzeć swoją rachunkowość na **pełnym** jednolitym planie kont, przedsiębiorstwa zaś małe mogą oprzeć swoją księgowość na **skróconym** planie kont. W obu przypadkach zasadniczo należy prowadzić rachunkowość metodą przebitkową. Przedsiębiorstwa, które w roku bieżącym stosują metodę amerykańską, powinny posługiwać się układem o 18 lub 24 rachunkach, opracowanych specjalnie dla tej metody księgowości.

5. Jeżeli księgowość dwu lub więcej przedsiębiorstw była prowadzona do dnia 31. I. 1948 r. w jednym wspólnym dla nich komplecie ksiąg, rachunkowości tej rozbijać nie należy.

6. Przedsiębiorstwa, które oparły swoją księgowość na **pełnym** jednolitym planie kont, winny sporządzać arkusze rozliczeniowo-kalkulacyjne (gazownie — rozliczeniowe) za okresy miesięczne według wzoru, załączonego do **pełnego** jednolitego planu kont. Pozostałe przedsiębiorstwa, stosujące **skrócony** plan kont, mogą sporządzać arkusze rozliczeniowo-kalkulacyjne za okresy kwartalne według wzoru, podanego przy tym planie kont. Do arkusza rozliczeniowego należy dołączać zawsze rachunki wyników za okres sprawozdawczy. Gazownie dołączą ponadto kalkulację kosztów własnych.

4. Liceum rachunkowości rolniczej.

Ministerstwo Rolnictwa i R. R. otwiera z dniem 15 września br. w Komornie na Opolszczyźnie 4-letnie Państwowe Liceum Rachunkowości Rolniczej.

Zakład posiadać będzie 180-hektarowe gospodarstwo rolne oraz 5 ha ogrodów z cieplarniami i inspektami. Przy szkole znajduje się internat.

Absolwenci liceum będą mogli ubiegać się o stanowiska urzędnicze jako księgowi, instruktorzy i nauczyciele średnich szkół rolniczych.

Z ZAGRANICY

Z. S. R. R.

1) Rozwój księgowości w Z. S. R. R.

Rosja carska była krajem gospodarczo zacofanym. Przemysł i handel nie był tak silnie rozwinięty jak w krajach Europy zachodniej. W związku z tym i księgowość była słabo rozwinięta. Do połowy 19 w. Rosja posiadała z rachunkowości zaledwie kilka dzieł autorów obcych, tłumaczonych na język rosyjski. W drugiej połowie 19 w. Rejbot i Prokofias piszą kilka prac z rachunkowości, dostosowując księgowość prowadzoną w krajach Europy zachodniej do warunków rosyjskich. Od r. 1888 zaczyna wychodzić czasopismo „Księgowość". W czasopiśmie tym poruszane są sprawy dotyczące księgowości rosyjskiej oraz podawane są metody księgowości wprowadzone w krajach zachodnio-europejskich. W pierwszych latach 20 w. pojawia się szereg prac z rachunkowości takich autorów, jak: Sywers, Łunski, Weizman, Rudanowski. Prof. Weizman opracował szereg zagadnień księgowości (np. klasyfikacje kont). Rudanowski opracował teoretycznie księgowość, swoje teorie poparł wykresami i dowodami matematycznymi.

Po rewolucji październikowej księgowość organizuje partia komunistyczna na podstawie doktryn klasyków socjalizmu. Księgowość zorganizowano pierwotnie zupełnie prosto, gdyż nie było wyszkolonych pracowników. Szerokim masom udostępniono kontrolę księgowości. Na

księgowość nałożono dwa zadania: kontrolowanie wykonania planu państwowego i zabezpieczenie majątku państwowego. Wydany 30. I. 1930 r. dekret o reformie kredytowej ma olbrzymie znaczenie dla dalszego rozwoju księgowości. Radzieckie gospodarstwo narodowe w rezultacie przeprowadzenia reformy kredytowej uzyskało nową strukturę organizacyjną, która w zupełności odpowiadała warunkom socjalistycznym. Duże znaczenie miał dla rozwoju księgowości dekret o prawach i obowiązkach głównych i starszych księgowych z 29. IV. 1932 r. W pierwszym paragrafie tego dekretu powiedziane jest, że główny księgowy powinien stać się jedną z głównych sił w przemyśle i handlu radzieckim. Księgowy powinien być najbliższym współpracownikiem dyrektora przedsiębiorstwa, powinien mu codziennie i comiesięcznie zdawać sprawozdanie o stanie gospodarczym przedsiębiorstwa.

Rachunkowość w Związku Radzieckim ma do spełnienia trzy podstawowe zadania:

1) kontrolować wykonanie planu państwowego,
2) zabezpieczać mienie państwowe,
3) wykazać rezultaty gospodarki państwowej.

W Związku Radzieckim mamy do czynienia z gospodarką planową. Poszczególne przedsiębiorstwa państwowe czy spółdzielcze sporządzają na podstawie ostatniego bilansu plan na rok następny. Plan ten przesyłają do zjednoczeń. Zjednoczenia na podstawie poszczególnych planów przedsiębiorstw sporządzają jeden plan ogólny danego zjednoczenia i wysyłają do ministerstw. Te znów opracowują plan na podstawie planów zjednoczeń i przedkładają do Głównego Urzędu Planowania przy Radzie Ministrów Związku Radzieckiego, który go rozpatruje i zatwierdza. Zatwierdzony plan zostaje rozesłany zjednoczeniom i dalej — przedsiębiorstwom. Księgowość ma tu do spełnienia zadanie kontrolowania wykonania planu państwowego.

Dla prowadzenia działalności gospodarczej poszczególnym przedsiębiorstwom państwowym przydziela się według planu część funduszów państwowych, które tworzą w przedsiębiorstwie fundusz podstawowy. W procesie wykonania planu państwowego poszczególne przedsiębiorstwa nawiązują między sobą stosunki handlowe, rozwijają gospodarczą działalność. Księgowość w tych przedsiębiorstwach ma za zadanie wykazanie rezultatów i gospodarczej działalności.

W zależności od charakteru i położenia geograficznego poszczególnych jednostek gospodarczych, rachunkowość w nich jest organizowana centralistycznie lub decentralistycznie. Przy systemie centralistycznym następuje koncentracja księgowości w zjednoczeniach. Tam też sporządza się bilans. Poszczególne przedsiębiorstwa ograniczają się do zbierania i grupowania dokumentów, które następnie wraz z wykazami odsyłają do zjednoczenia.

Przy rachunkowości decentralistycznej poszczególne przedsiębiorstwa same prowadzą rachunkowość, sporządzają bilanse roczne i przesyłają jednostce nadrzędnej, a ta na podstawie wszystkich bilansów sporządza jeden bilans ogólny. Oprócz tych dwóch systemów mamy trzeci, mieszany, który polega na tym, że w tym samym zjednoczeniu — jedne przedsiębiorstwa prowadzą księgowość centralistyczną, a drugie decentralistyczną. W tym wypadku zjednoczenie sporządza jeden bilans dla tych przedsiębiorstw, które prowadzą rachunkowość centralistyczną, a oprócz tego bilansu sporządza drugi, ogólny, na podstawie bilansów przesłanych przez poszczególne przedsiębiorstwa, które prowadzą rachunkowość decentralistyczną i bilansu przedsiębiorstw prowadzących rachunkowość centralistyczną.

Prawa i obowiązki księgowych.

Na księgowych Związku Radzieckiego nakłada się szereg obowiązków oraz daje im się szereg praw, których nie posiadają księgowi w innych krajach. A oto niektóre z nich:

Kierownikiem księgowości jest główny lub starszy księgowy i jemu to podlegają wszyscy pracownicy zatrudnieni w księgowości. Główny lub starszy księgowy wraz z kierownikiem przedsiębiorstwa ponosi pełną odpowiedzialność za prawidłowe prowadzenie ksiąg.

Główny lub starszy księgowy działa na podstawie ustaw i rozporządzeń wyższych organów. W sprawach administracyjnych podlega on kierownikowi przedsiębiorstwa, a w sprawach dotyczących księgowości tylko wyższym organom. O przyjęciu, zwolnieniu czy przeniesieniu na inne miejsce służbowe głównego czy starszego księgowego decyduje wyższy organ. Kierownik przedsiębiorstwa w tym wypadku podaje tylko propozycje.

Wszyscy pracownicy zatrudnieni w księgowości podlegają głównemu lub starszemu księgowemu. Zarządzenia jego są ważne dla wszystkich głównych lub starszych księgowych przedsiębiorstwa jemu podległych.

Za niewypełnienie lub naruszenie rozporządzenia główny księgowy ponosi odpowiedzialność dyscyplinarną lub sądową.

Przyjęcie, zwolnienie, przeniesienie na inne miejsce służbowe czy też przyznanie premii pracownikom zatrudnionym w księgowości musi być uzgodnione z głównym księgowym.

Sprzeczności między głównym lub starszym księgowym a kierownikiem przedsiębiorstwa rozstrzyga wyższy organ.

Wszelkie rachunki oprócz podpisów kierownika przedsiębiorstwa muszą zawierać podpis

głównego księgowego; bez podpisu głównego księgowego rachunki nie są ważne.

W wypadku, gdy główny księgowy otrzyma od kierownika przedsiębiorstwa zarządzenie sprzeczne z ustawą, powinien kierownikowi pisemnie zwrócić uwagę na niezgodność rozporządzenia z ustawą i zażądać na piśmie wykonania zarządzenia. Jeżeli mimo to otrzyma powtórnie zarządzenie na piśmie, powinien je wykonać zawiadamiając równocześnie swój wyższy organ. W tych jednak wypadkach, kiedy główny księgowy otrzyma zarządzenie zagrażające porządkowi publicznemu, obowiązany jest odmówić wykonania go i natychmiast zawiadomić wyższy organ. Za wydanie niezgodnych z ustawą zarządzeń główny lub starszy księgowy podlega odpowiedzialności sądowej.

B. Salak.

2) **Drogi uproszczenia rachunkowości materiałowej.**

Księgowi w Z. S. R. R. walczyć muszą w rachunkowości materiałowej z analogicznymi trudnościami, jak my u nas. System gospodarki centralistycznej oraz rozmiar przedsiębiorstw państwowych doprowadziły do rozbudowy aparatu biurowego. Czynnik planowania, uwzględniany przy najelementarniejszych czynnościach, a wymagający ustawicznego wglądu w cyfry, rozszerzył prace statystyczne, spotęgował ilość załączników, pokrzyżował i powikłał częstokroć ich obieg, w wyniku czego zachodzi konieczność utrzymywania rozbudowanego aparatu kontrolnego, który nie potrafi jednak zagwarantować całkowitej rzetelności pracowników magazynowych.

Zagadnienie reorganizacji rachunkowości materiałowej jest więc obecnie bardzo aktualne w Z. S. R. R. i zajmuje się nim szereg wybitnych radzieckich fachowców. D. Alenczikow i J. Rzezniczenko w swym artykule w „Buchgautierskij Uczot" wspominają, że wady księgowości materiałowej w szeregu radzieckich przedsiębiorstw są nie tyle wynikiem niskich kwalifikacji pracownika, ile skutkiem złej organizacji pracy i nieracjonalnego obiegu załączników.

Personel rachunkowy i operacyjny przeciąża się często zbędną pracą, powtarzającą jedne i te same księgowania i wywołującą wielokrotne uzgadniania i kontrole.

Podwajanie zapisów zachodzi przede wszystkim przy prowadzeniu powszechnie stosowanej dotychczas w Z. S. R. R. kontroli ilościowo-gatunkowej, zwanej inaczej księgowością analityczną.

Praktyka tego rodzaju wymaga licznego personelu, a mimo to prowadzi do chronicznych zaległości w księgowaniu oraz nieregularnego uzgadniania księgowości materiałowej z produkcyjną i finansową. Wpływa to oczywiście osłabiająco na cały system kontrolny, w wyniku czego powstają w szeregu wypadków tzw. „czerwone resztki", czyli sumy nie udokumentowane na kartach gatunkowych i raportach obrotów, sygnalizujące zagmatwania rachunkowości.

Niezgodność kartotek magazynowych z resztą księgowości magazynowej jest powodem częstego odpisywania znacznych a nie uzasadnionych niczym sum na manka towarowe przy inwentaryzacji, jako „rozchodowane do produkcji bez załatwienia należnych formalności".

Postępowanie takie wpływa oczywiście demoralizująco na osoby materialnie odpowiedzialne i sprzyja tuszowaniu mank i kradzieży w składach. Wysiłki organizatorów radzieckich zwracają się z całą energią przeciw tego rodzaju stanowi rzeczy. Dążą oni przede wszystkim do zdecydowanego uproszczenia księgowości materiałowej, jak również do wzmocnienia kontroli ruchu. Jakkolwiek instrukcja Ministerstwa Finansów Z. S. R. R. Nr 639 z dnia 30. X. 1945 rozwiązała szereg zagadnień uproszczenia dokumentacji z równoczesnym wzmocnieniem kontroli ruchu materiału, to mimo to nie potrafiła zaradzić nieracjonalnemu powtarzaniu się pewnych zapisów czy skutkiem wadliwego obiegu załączników, czy też z braku należytego ułożenia ich treści. Następstwem tego powtarzania jest konieczność stałego uzgadniania obrotów pomiędzy właściwą księgowością materiałową a kartotekami magazynowymi, od czego naturalnie chętnie uchylają się magazynierzy.

Wspomniana wyżej instrukcja wprowadza tzw. karty limitowe. Zastosowanie kart tych umożliwia prowadzenie kontroli przestrzegania ustalonych norm zużycia materiałów, w związku z realizacją planu produkcyjnego.

Karty te prowadzone są w dwóch egzemplarzach (w oddziale pobierającym i w magazynie).

Pozostawienie równolegle z kartami limitowymi pojedynczych zapotrzebowań powiększa bez potrzeby liczbę dokumentów. Dla dalszego uproszczenia i udoskonalenia księgowości materiałowej opracowali wspomniani wyżej D. Alenczikow i J. Rzezniczenko szereg propozycji dotyczących rodzaju dokumentu, ich obiegu oraz całokształtu kontroli materiałowej.

Podstawowym dokumentem stwierdzającym wydanie materiału z magazynu powinna być wyłącznie karta limitowa, sporządzana w jednym egzemplarzu przez wydział zaopatrzenia dla oddziału pobierającego.

Kontrola wstępna prawidłowego sporządzania i uzasadnienia obowiązujących limitów winna być zorganizowana przez głównego księgowego. Wydawanie materiału na wszelkie jednorazowe zapotrzebowania wewnętrzne oddziałów, z pominięciem kart limitowych, jest

niedozwolone. Zwiększenie limitu winno być udokumentowane dodatkowym wyjaśnieniem, potwierdzonym przez kierownictwo techniczne, magazynowe i księgowe, z dołączeniem go do właściwej karty limitowej. Kolumny karty limitowej winny być tak opracowane, by można było w każdej chwili przez ich podsumowanie rozbić rozchód materiałowy na nakłady materiałowe dla celów właściwej produkcji oraz dla celów ogólnozakładowych.

W ten sposób karty limitowe mają zapewnić zgodność rozchodów z planem, a tym samym zapobiegać rozchodom nie uzasadnionym. Prócz tego umożliwiają kontrolę właściwego użytkowania materiałów, likwidując marnotrawstwo materiałowe przez ustawiczne porównywanie z planem.

Podstawowym rejestrem księgowości analitycznej materiałów winna być karta magazynowa, ilościowo-gatunkowa, prowadzona przez osobę odpowiedzialną osobiście i przekazywana przez nią do księgowości przedsiębiorstwa w miarę jej zapełniania. Karty te w celu zmniejszenia ich ilości winny być prowadzone według nazw towarów, poszczególne zaś wymiary oznaczane będą na karcie jedynie odpowiednią rubryką. Rozplanowanie rubryk uwzględnia również dalsze szczegóły, jak gatunek, markę itp. co zezwala, w miarę potrzeby, na ujawnianie ruchu oraz wykazywanie remanentu według wyżej wspomnianych gatunków, wymiarów i marek.

Jak zorganizowany jest obieg tych kart?

Karta powstaje w magazynie. Magazynier przy wydawaniu materiału według kart limitowych sporządza zapis na karcie magazynowej i otrzymuje na niej podpis odbiorcy. Na karcie limitowej odnotowuje jedynie i uwierzytelnia swym podpisem wydaną ilość. Wypełnione karty magazynowe magazynier obowiązany jest przesłać do księgowości w celach kontrolnych najpóźniej w dniu następnym. Kontrola księgowości polega na sprawdzeniu obrotów i pozostałości przez porównanie ich ze zleceniami przychodowymi, kartami limitowymi i dokumentami zdawczymi materiałów na zewnątrz i do przeróbki. Wszystkie dokumenty przychodowe i rozchodowe są grupowane w przekroju kont korespondujących, wpisywane do zbiorczych arkuszy dla kontowań sumarycznych, a następnie sortowane według magazynów i numerów opracowanej nomenklatury materiałowej celem sprawdzenia ich z wpływającymi ze składów kartami księgowości ilościowo-gatunkowej.

Zgodność obrotów na kartach magazynowych z obrotami na rachunkach finansowych materiałów należy kontrolować przez dodawanie sum przychodów i rozchodów z poszczególnych kartek. Żadnego dodatkowego uzgadniania obrotów księgowych z danymi magazynu przy takim trybie nie wymaga się, gdyż uzgodnienie następuje tu automatycznie i co najważniejsze, możliwość powstania sprzeczności między księgowością a danymi magazynowymi jest całkowicie wyłączona. Wspomniane już sprawdzanie kartek ilościowo-gatunkowych z dokumentami (zleceniami przychodowymi, kartami limitowymi) nie może spotkać się z żadnymi trudnościami, gdyż dokumenty te wstępnie grupowane są w przekroju składów i numerów materiałowej nomenklatury. Prawidłowość taksacji sprawdza się automatycznie przez porównanie ilościowe i wartościowe kartek magazynowych z dokumentami. Podpis odbiorcy materiałów na kartce magazynowej zamienia ją z rejestru o charakterze drugorzędnym na podstawowy dokument i znacznie wzmacnia jej znaczenie kontrolne.

Kartki magazynowe po wyszacowaniu obrotów i sprawdzeniu ich z dokumentami pozostają w księgowości przedsiębiorstwa w kartotece księgowości analitycznej materiałów.

Na wszystkie zaś nazwy materiałów, które były w ruchu w miesiącu sprawozdawczym, księgowość wystawia i wręcza za podpisem osobom materialnie odpowiedzialnym nowe, kolejne arkusze kartek gatunkowych, z wyprowadzonymi i sprawdzonymi przez księgowość zapasami na początku miesiąca. A więc kartoteka magazynowa i kartoteka w księgowości stanowią jedną całość księgowości analitycznej materiałów.

Kontrolę ilościowo-gatunkową osiąga się bez podwajania pracy rachunkowej w magazynach. Karty limitowe dają możność ścisłej obserwacji wszystkich pojedynczych rozchodów i kontrolowania ich celowości.

W księgowości głównej pozostaje jedynie kontrola prawidłowości ilościowej księgowości magazynowej. (R. K.)

SZWAJCARIA

Traktowanie podatkowe spółdzielni w Szwajcarii.

Ostatni zjazd delegatów Szwajcarskiego Związku Spółdzielni Spożywców (V. S. K.) omówił szczegółowo politykę skarbową państwa i w wyniku dyskusji uchwalił dwie rezolucje dotyczące spodziewanej reformy fiskalnej. W pierwszej oświadczono, że V. S. K. może poprzeć reformę finansową Związku, jeśli chodzi o podatki bezpośrednie, w drugiej natomiast wyrażono swój negatywny stosunek do opodatkowywania zwrotów towarowych w spółdzielniach.

By zrozumieć sens wystąpienia V. S. K., należy wyjaśnić zapatrywanie się spółdzielń szwajcarskich na sprawę zwrotów towarowych, czyli rozdziału czystej nadwyżki po każdorazowym okresie sprawozdawczym.

Szwajcarskie sfery spółdzielcze bronią bowiem z całą stanowczością tezy, że zwroty to-

warowe, jakkolwiek wydzielane są z czystej nadwyżki, to jednak stanowią pewnego rodzaju oszczędność członków spółdzielni i w żadnym wypadku nie mogą być porównywane z zyskiem prywatnych przedsiębiorstw czy też dywidendą w spółkach akcyjnych. Zwroty towarowe zrealizowane w stosunku do członków należy więc traktować jako normalny koszt i nie opodatkowywać.

W poszczególnych kantonach istnieje dosyć rozległa swoboda interpretacji zwrotów towarowych, w związku z czym różnicuje się poważnie postępowanie podatkowe, dzięki czemu spółdzielnie w tych kantonach, gdzie zwyciężyło ich zapatrywanie na sprawę zwrotów, zyskują poważne uprzywilejowanie w opodatkowaniu. I tu tkwi źródło walki sektora prywatnego ze spółdzielczym w Szwajcarii. Projekt kompromisu nasuwa praktyka stosowana w kilku kantonach, a mianowicie: pewna część zwrotów towarowych traktowana jest jako koszt, reszta zaś jako czysty zysk.

Praktyka ta powstała na tle porównania spółdzielń z przedsiębiorstwami prywatnymi handlu detalicznego, udzielającymi rabatu. Wprawdzie udzielanie rabatu jako takiego nie ma nic wspólnego ze spółdzielczymi sposobami rozdziału nadwyżki, gdyż przy rabacie chodzi o pewną premię z tego tytułu, że przy zapłacie gotówkowej odpada możliwość strat na dłużniku przy odsetkach. Kupujący ma z tego tytułu pewne pretensje do rabatu, których nie może mieć przy zwrotach towarowych, które wypłacane są z czystej nadwyżki spółdzielni, na której wysokość członek najczęściej bezpośrednio nie ma wpływu. Ponieważ jednak rabaty uznawane są za koszty, z tego też powodu można po myśli prawa podatkowego uznać część zwrotów spółdzielni za normalne rabaty, resztę zaś za czystą nadwyżkę i tak np.: przy zwrocie towarowym wynoszącym 9%, 5% traktuje się jako rabat, pozostałe zaś 4% uważa się za czysty zysk, równoznaczny z zyskiem w prywatnych przedsiębiorstwach.

Wiele kantonów jednak tej praktyki nie stosuje. Dlatego też przedstawiciele sektora prywatnego zaznaczają, że jeśli się nie chce nadal świadomie uprzywilejowywać spółdzielń, należy żądać, by odnośnie do zwrotów towarowych stosowano wyżej wspomniane postępowanie podatkowe.

Spółdzielnie jednak, w myśl wyrażonej na zjeździe delegatów V. S. K. opinii, dążą do zupełnego zwolnienia podatkowego zwrotów towarowych uzasadniając swe dążenia tym, że spółdzielnie rozporządzają zbyt małym kapitałem własnym, by mogły być opodatkowywane według całkowitej rentowności. **(R. K.)**

NASZE ZAGADNIENIA W CUDZYM ŚWIETLE

CO PISZE POLSKA PRASA GOSPODARCZA ?

Nr 1 interesująco sie zapowiadającego czasopisma „Gospodarka Mięsna" przynosi m. in. ciekawy artykuł inż. C. Tederki, pt. „Metodyką kalkulacji w obrocie i przetwórstwie mięsnym".

Kalkulacja tuczu

„Kalkulacja obrotu i przetwórstwa mięsnego nie może pominąć obliczenia kosztów tuczu, inaczej mówiąc produkcji zwierząt rzeźnych. Ekonomista, handlowiec lub przetwórca nie posiadający znajomości kalkulacji tuczu miałby dużą lukę w swej wiedzy fachowej. Wiedza ta wkracza już do pewnego stopnia w dziedzinę nauki hodowli i żywienia. W naszych warunkach gospodarki rolnej — tylko trzoda chlewna i niektóre rodzaje ptactwa domowego jak gęsi i indyki trzymane są jedynie i wyłącznie na tucz dla otrzymania mięsa i tłuszczu. Natomiast inne zwierzęta gospodarskie służą rolnikowi do innego użytkowania: jak pracy, mleka, wełny, jaj, pierza itd. — stąd nazwa ich —zwierzęta użytkowe. Dopiero gdy ich główne użytkowanie w gospodarstwie stanie się za mało wydajne, np. krowy dają niewiele mleka, owce za mało przyrostu wełny, co zwykle przychodzi z wiekiem, wówczas zwierzęta te sprzedawane są na rzeź.

Z tego względu typową kalkulację kosztów tuczu można przeprowadzić tylko dla trzody, bydła opasowego i ptactwa opasowego.

Kierując się ogólnymi zasadami kalkulacji — koszt tuczu składać się będzie:

1. z kosztów materiałowych (czyli prosięcia),
2. kosztu produkcji — paszy,
3. robocizny bezpośredniej przy obrządku,
4. udziału w kosztach ogólnych gospodarstwa.

Rozpatrzmy kolejno wymienione miejsca powstawania kosztów przy typowym tuczu trzody. W gospodarstwie rolnym materiał wyjściowy, jakim jest prosię do tuczu, może pochodzić z własnego chowu lub też kupna od sąsiada lub na targowisku. Zachodzi pytanie, jak i po jakiej cenie należy liczyć prosię. Jeżeli pochodzi ono z kupna — sprawa jest prosta — bierzemy do kalkulacji koszt kupna. Natomiast przy produkcji własnej powinniśmy przyjąć do kalkulacji koszt własny. Obliczenie kosztu własnego prosięcia wymagałoby następującego postępowania:

Maciorka może być stanowiona pierwszy raz po upływie 8 i 9 miesięcy — czyli powinna wówczas ważyć około 100 kg. Należy obliczyć koszt wychowu maciorki do tej wagi w podobny sposób, jak przy tuczu. Oczywiście wychów maciorki ze względu na podawanie jej pasz o większej zawartości białka wypadnie nieco drożej niż sztuki pozostawionej na tucz. Otrzymana w ten sposób wartość maciorki, np. 15.000 zł, stanowić będzie punkt wyjściowy do dalszych zaliczeń kosztów. Będą nimi: 1) koszt pokrycia, 2) koszt żywienia, 3) koszt obrządku (praca), 4) koszt szczepień ochronnych, 5) udział w kosztach ogólnych gospodarstwa.

Wyliczony koszt wychowu maciory należy amortyzywać (rozdzielać) na planowaną ilość miotów. Przypuśćmy, że zamierzamy trzymać maciorę trzy lata i w ciągu tego okresu planujemy 5 miotów. Wobec tego koszt maciory zamortyzujemy na każdy miot w 1/5 czyli w naszym przykładzie:

15.000 : 5 = 3.000 zł

Po pięciu miotach pozostanie nam maciora o wadze około 150 kg. Mimo najniższej ceny, jaką za nią można osiągnąć (bez tuczu), będzie jednak miała większą wartość niż materiał wyjściowy. Dla przykładu weźmy, iż uzyskaliśmy za 150 kg maciorę — chudziec 25.000,— zł.

Tę kwotę należałoby rozłożyć na 5 miotów czyli 25 000 : 5 = 5.000 zł. Z tego wynika, iż amortyzacja wychowu maciorki zostanie z nadwyżką pokryta przez pozostałą wartość chudej maciory, którą usuwamy z rozpłodu. Tę ewentualną nadwyżkę pochłoną koszty żywienia między jedną a drugą ciążą (do 3 miesięcy).

To upoważnia przy kalkulacji kosztów produkcji prosiąt do opuszczenia nakładów na wychów i wyżywienie maciorki do pierwszego pokrycia.

Zatem na koszt produkcji prosiąt złożą się:

1. koszty pokrycia,
2. koszty żywienia w czasie ciąży,
3. koszt obrzędu,
4. szczepień ochronnych,
5. udziału w kosztach ogólnych gospodarstwa,
6. koszt żywienia maciory w czasie karmienia i dożywiania prosiąt.

Po podsumowaniu — otrzymaną kwotę dzielimy przez ilość prosiąt pozostałych przy życiu i uzyskujemy koszt produkcji 1 prosięcia.

Ustalenie wysokości kosztów poszczególnych elementów nie jest rzeczą trudną. Pokrycie według obowiązujących lub zwyczajowych stawek, wyżywienie w czasie ciąży w okresie 120 dni według norm żywienia i cen pasz, koszt obrządku według godzinowych robocizny, żywienie maciory w czasie karmienia i dożywianie prosiąt według norm żywienia, szczepienia ochronne według obowiązujących norm i wreszcie udział w kosztach ogólnych gospodarstwa.

Ta ostatnia kwota dla gospodarstw rolnych jest najtrudniejsza do ustalenia. Przyjmujemy ją na ogół w niewielkiej kwocie szacunkowej. Przy omawianiu kalkulacji tuczu będzie o tym jeszcze dalej mowa.

W praktyce rzadko przeprowadzamy podobne obliczenia, aczkolwiek powinny one mieć miejsce dla sprawdzenia ceny rynkowej prosiąt. Cena ta kształtuje się w zależności od podaży i zainteresowania hodowlą. W okresie dobrej koniunktury hodowlanej, gdy jest pod dostatkiem tanich pasz i koszty tuczu są opłacalne, wówczas prosięta zazwyczaj drożeją i to niewspółmiernie z kosztami produkcji.

Normalnie cena 1 kg żywej wagi prosięcia (według doc. dra Sowińskiego) nie powinna przekraczać podwójnej wartości 1 kg tucznika. Przy cenie np. świni słoninowej 218 zł za 1 kg, para prosiąt o wadze 20 kg nie powinna przekraczać ceny 4.500 zł. Tym wskaźnikiem przeliczeniowym można się orientacyjnie posługiwać przy kalkulowaniu tuczu z własnych prosiąt."

Koszt karmy

„Powszechnie przyjęto oceniać opłacalność hodowli stosunkiem ceny pasz do ceny żywca. Stwarza to jednak niebezpieczeństwo zbytnich uproszczeń i otrzymania nieprawdziwych informacji.

Przyjmuje się, że istnieje opłacalność tuczu trzody przy stosunku ceny jęczmienia lub żyta do ceny żywca jak 1 : 7, tj. gdy wartość jednego kilograma żywca = wartości 7 kg żyta lub jęczmienia. Jeżeli relacja ta jest jeszcze większa — to opłacalność w odniesieniu do pasz jest również większa.

Porównanie tego stosunku za lata ubiegłe przedstawia się następująco:

Równowartość 1 kg żywej wagi wieprza wyrażonej:

Rok	w zbożu	w ziemniakach
1928-29	6,1	31,2
1929-30	10,2	59,9
1931-32	4,8	27,1
1935-36	6,8	34,4
1945	15,1	63,1
1946	10,5	47,4
1947	5,4	26,0
1948	6,0	26,1
1949	10,0	45,0

Czy stosunki wyrażone w tej tablicy odpowiadają rzeczywiście opłacalności — można dać odpowiedź po stwierdzeniu, ile kg zboża spasa się na 1 kg przyrostu żywca. W przeliczeniach i układaniu norm żywieniowych stosuje się pojęcie „jednostki pokarmowej". Pod tym pojęciem rozumie się równowartość paszy odpowiadającej 1 kg jęczmienia.

Według badań Redkina — na 1 kg przyrostu zużywa się jednostek pokarmowych i uzyskuje się przyrosty: (Doświadczenia na świniach rosyjskich.)

Waga świni w kg	W j. k. na 1 kg Ilość paszy przyrostu	Zawartość białka w j. k. w gramach	Dzienny przyrost wagi
25—30	3.60	100—120	300—400
30—40	3 85	100—120	300—400
40—50	4.05	90—100	400—500
50—60	4.20	90—100	400—500
60—70	4.35	80—90	500—600
70—80	4.45	80—87	600—700
80—90	4.85	80—85	600—700
90—100	5.13	75—80	700—800
100—110	5.57	60—65	800—900
110—120	5.40	70—75	700—800
120—130	5.78	55—60	800—900
130—140	6.01	50—55	700—800
140—150	6.17	50—55	600—700
150—170	6.57	50—55	600—700
170—180	6.78	50	600—700

Według badań Naukowego Inst. Gosp. Wiejskiego w Puławach — zużycie paszy w drobnych gospodarstwach chłopskich na przyrost 1 kg żywej wagi wynosi dla lekkich tuczników 5 jedn. pokarmowych — dla ciężkich 5.5 do 6 jedn. pok., czyli normy te zbliżały się do cyfr podanych przez Redkina.

W podręcznikach żywienia, które opierają się na normach szwedzkich — ilość jednostek pok. na przyrost 1 kg żywej wagi świni jest niższa.

Obliczenia Redkina wydają się dla naszych warunków bliższe, co potwierdzają zresztą badania Instytutu Puławskiego. W tym świetle równoważnik 7 kg ziarna na 1 kg tuczu ciężkiego pokrywa tylko i jedynie koszty żywienia. Chcąc uzyskać dla tego tuczu pokrycie innych kosztów przy tuczu, należałoby odpowiednio wskaźnik przeliczeniowy zwiększyć. Według prof. dra Konopińskiego (Żywienie świń) do wytuczenia 100 do 110 kg po 150—160 dniach i 150—155 kg tucznika po 200 dniach potrzeba użyć następującej ilości pasz w jedn. pok. wychodząc od początkowej wagi 20 kg.

Pasze	Tucz lekki 100—110 ilość kwintali	ciężki 155—160 ilość kwintali
ziemniaki	8—9 kwint.	16—17 kwint.
zielonki (pasze soczyste)		1,5 „
śruta	1.00 „	1,5 „
mleko chude	475 ltr.	686 ltr.

Oczywiście skład pasz będzie się zmieniał w zależności od sposobu żywienia, posiadanych pasz i pory roku. Poza paszą do kosztów produkcji należy wliczyć wartość opału do parowania ziemniaków.

Przyjmuje się, iż na uparowanie 10 q ziemniaków zużyje się około 100 kg węgla.

Odpowiednio do uparowania 15 q ziemniaków 150 kg węgla.

Szczepienia.

Koszt szczepienia powinien być przyjęty według obowiązujących stawek pobieranych przez lek. wet.

Praca.

Na żywienie i oprzęt można liczyć w drobnym gospodarstwie na 1 sztukę każdorazowo 10 minut, tj. 30 minut dziennie, co przy tuczu lekkim przy 160—180 dniach da ca 90 godzin pracy na 1 tucznika, a przy tuczu ciężkim przy 220—240 dniach — ca 120 godzin. Oczywiście w dużych chlewnikach przy obrządku większej ilości sztuk czas zużyty na jedną sztukę będzie mniejszy. W każdym indywidualnym wypadku należy ustalać odpowiednie normy zużycia pracy na oprzęt jednego tucznika.

Udział w kosztach ogólnych.

W drobnych gospodarstwach rolnych nie prowadzi się księgowości, dlatego też obciążenie tuczu kosztami ogólnymi gospodarstwa jest utrudnione a nawet niemożliwe Z tego względu należy poprzestać na szacunkowych kosztach amortyzacji chlewu i sprzętu. Według szacunku dra Sowińskiego (Instytut Puławski) na jednego tucznika w dobrym gospodarstwie rolnym można liczyć przy tuczu lekkim około 350 zł na amortyzację chlewni i narzędzi, przy tuczu ciężkim (dłuższym) 400 zł.

Są to koszty tylko orientacyjne — aby według prawidłowych zasad kalkulacji nie pominąć ich i w przyszłości zwrócić ekonomice rolnej uwagę na potrzebę badania i ustalenia tych kosztów. Według niektórych autorów — do kalkulacji tuczu wliczane bywa ryzyko upadku.

W przedstawionej metodzie kalkulacji tuczu pozycję tę opuszczamy z uwagi na to, iż przyjęliśmy zasadę liczenia kosztów rzeczywiście poniesionych, a nie przypuszczalnych. W wypadku ubezpieczenia zwierząt należy obliczyć faktyczny koszt ubezpieczenia. W myśl tego, co wyżej powiedziano, można już łatwo przeprowadzić kalkulację tuczu, wstawiając odpowiednie wartości za prosię, paszę, węgiel i pracę.

Dla przykładu podamy obliczenie dla tuczu lekkiego i ciężkiego w abstrakcyjnych jednostkach wartości:

Rodzaj kosztu	Tucz lekki 100—110 kg			Tucz ciężki 150—155 kg		
	Ilość	Cena w jedn. oblicz.	Razem	Ilość	Cena w jedn oblicz.	Razem
1. Koszt prosięcia	1	45	45	1	45	45
2 Koszt pasz:						
a) ziemniaki	9 q	5	45	16 q	5	80
b) paszę soczyste	—	—	—	1,5 q	1	1,5
c) śruta	1 q	18	18	1,5 q	18	27
d) mleko chude	457 L	0,05	23,75	650	0,05	32,5
e) paliwo (węgiel) . .	100	4	4	150	4	6
3. Szczepienia	—	—	1	—	—	1,0
4. Praca 30 min. dzien. . . .						
a) lekki 180 dni						
b) ciężki 240 dni po 0,3 zł .	80	0,3	24	120	30	36
5. Koszty ogólne	—	—	3,5	—	—	4
Razem			164,25			233

Przy tuczu lekkim koszt produkcji 1 kg wyniesie w podanym przykładzie 16425 : 110 = 149 zł/kg. Opłacalność tuczu da się ustalić po porównaniu cen rynkowych z kosztami produkcji.

Przy kalkulacji tuczu należy mieć na uwadze, iż ostateczny wynik kosztu 1 kg zależeć będzie od przyrostów wagowych. Ten tucz będzie opłacalny, który da szybsze przyrosty, a więc szybszy obrót kapitału i mniejszy udział kosztów sztywnych na jednostkę produkcji".

Bardzo ciekawie redagowane „Wiadomości Narodowego Banku Polskiego" przyniosły m. in. w numerze 5 artykuł Bronisława Blassa pt.: „Z zagadnień systemu finansowego przedsiębiorstw radzieckich". Artykuł ten publikujemy prawie w całości:

„Zasięgiem swym radziecki system finansowy obejmuje: 1) system budżetowy, 2) system bankowo-kredytowy, 3) system kas oszczędności, 4) system ubezpieczeń społecznych, 5) system ubezpieczeń rzeczowych i osobowych, 6) system przedsiębiorstw państwowych oraz 7) system przedsiębiorstw i gospodarstw spółdzielczych.

Podstawą, na jakiej opiera się system finansowy przedsiębiorstw radzieckich, jest zasada rozrachunku gospodarczego (chozrasczot). Rozrachunek gospodarczy jako forma organizacji finansowej i przedsiębiorstwa jest specyficzny dla gospodarki socjalistycznej i nierozdzielnie związany z planowym charakterem ekonomiki radzieckiej. Dla zrozumienia istoty tego systemu konieczne jest omówienie struktury majątkowej przedsiębiorstwa oraz jego powiązań z państwowym systemem finansowym, a mianowicie z budżetem państwa oraz systemem bankowo-kredytowym.

Bazą majątkową przedsiębiorstwa radzieckiego jest jego fundusz statutowy, stanowiący wydzieloną część majątku państwowego, oddaną przedsiębiorstwu na własność dla wykonywania określonych planem zadań gospodarczych. Przedsiębiorstwo jako całość, a nie poszczególne części składowe jego majątku, stanowi własność państwa (odmiennie niż w Polsce, gdzie na podstawie dekretu z dnia 3. I. 1947 majątek nieruchomy stanowi własność Skarbu Państwa, a oddany jest przedsiębiorstwu tylko w zarząd i użytkowanie). Odpowiedzialność przedsiębiorstwa za długi ogranicza się tylko do części funduszu statutowego, a mianowicie do majątku obrotowego przedsiębiorstwa, ponieważ jego majątek trwały stanowi „res extra commercium" i jako wyjęty z obrotu nie może służyć na zaspokojenie wierzycieli. Rozmiary funduszu statutowego przedsiębiorstw radzieckich wynikają z ich zadań gospodarczych, określonych planem. Ponieważ zadania te są zmienne — bo planowa gospodarka socjalistyczna jest gospodarką rozwijającą się, o stale wzrastającym zasięgu — zmienna jest również wysokość funduszu statutowego przedsiębiorstw. W związku z tym proces wydzielania z ogółu majątku państwowego środków materialnych, a tym samym środków finansowych dla poszczególnych jednostek gospodarczych jest procesem ciągłym, związanym z dynamiką zadań gospodarczych przedsiębiorstw.

Fundusz statutowy przedsiębiorstwa radzieckiego składa się z dwóch części, z których jedna stanowi równowartość jego majątku trwałego, druga — równowartość majątku obrotowego. Zakres wyposażenia przedsiębiorstwa w środki trwałe, tym samym zaś wysokość tej części funduszu statutowego, która jest odpowiednikiem rozmiarów majątku trwałego, określa

plan inwestycyjny. Dotyczy to zarówno pierwszego wyposażenia przedsiębiorstwa, jak i dalszej jego rozbudowy. Przyrost majątku trwałego, oparty o plan inwestycyjny, powoduje zwiększenie funduszu statutowego, ponieważ środki inwestycyjne wydawane są przedsiębiorstwom państwowym bezzwrotnie, w formie dotacji. Źródłami sfinansowania planu inwestycyjnego w Z. S. R. R. są: 1) nadwyżka funduszu amortyzacyjnego ponad część przenoszoną na kapitalne remonty, 2) zysk przedsiębiorstw po potrąceniu wpłat budżetowych i części przeznaczonej na akumulację środków obrotowych, 3) mobilizacja wewnętrznych rezerw budownictwa, 4) część funduszu dyrektorskiego, 5) dotacja z budżetu państwowego.

Środki te podlegają przeważnie akumulacji w bankach inwestycyjnych, które wydają je w formie dotacji (finansowanie robót kapitalnych), zatem w formie umożliwiającej bezpośrednie odniesienie przyrostu majątku trwałego na powiększenie funduszu statutowego.

Charakterystyczna jest technika księgowania zaszłości, wynikających z działalności inwestycyjnej. W ciągu roku operacyjnego nakłady inwestycyjne aktywuje się jako „inwestycje w toku", wzgl. „inwestycje zakończone". Równocześnie uznaje się konto „finansowanie inwestycji" sumami otrzymanymi z banku inwestycyjnego. Te księgowania mają w zasadzie miejsce w wyodrębnionej księgowości działalności inwestycyjnej. Jeżeli zakończona inwestycja zostaje przekazana do eksploatacji, aktywuje się wartość nabytego lub wytworzonego dobra trwałego, przy równoczesnym zwiększeniu konta funduszu statutowego. Mamy zatem równoległy przyrost aktywu „majątek trwały" i pasywu „fundusz statutowy" w bilansie działalności eksploatacyjnej przedsiębiorstwa. Zaszłości zaksięgowane na kontach „inwestycje zakończone" i „finansowanie inwestycji" wyksięgowuje się dopiero z końcem roku. W ten sposób przyrost majątku trwałego jest wyraźnie — i już w momencie przekazania obiektu do eksploatacji — elementem powiększenia funduszu statutowego.

Dalszymi przyczynami zmian wysokości części funduszu statutowego, pokrywającej majątek trwały, są: bezpłatne przekazanie lub otrzymanie obiektu podlegającego zarachowaniu do majątku trwałego oraz amortyzacja majątku trwałego. Przedmioty majątku trwałego, a więc budynki, maszyny, urządzenia techniczne, środki transportowe, sprzęt i inwentarz (wartości powyżej 200 rubli i użyteczności powyżej jednego roku) są, jak wspomniano, w Związku Radzieckim wyjęte z obrotu, chyba że chodzi o nabycie ich od wytwarzających je przedsiębiorstw lub rozprowadzających je central handlowych. Przeniesienie obiektu majątku trwałego pomiędzy przedsiębiorstwami następuje w związku z tym pod tytułem darmym, na podstawie zarządzenia nadrzędnej organizacji. Obrót taki nie ma zatem charakteru obrotu handlowego, lecz jest wynikiem planowego rozmieszczenia środków produkcji dla ich lepszego wykorzystania. Z tego tytułu powstaje w przedsiębiorstwie przekazującym — zmniejszenie, w przedsiębiorstwie zaś otrzymującym — zwiększenie wartości majątku trwałego. Równocześnie następuje odpowiednio zmniejszenie lub zwiększenie funduszu statutowego Przy spisaniu z bilansu, wzgl. przejęciu na bilans obiektu majątku trwałego następuje równocześnie spisanie, wzgl. przejęcie funduszu amortyzacyjnego, przypadającego na ten obiekt. Dzieje się tak dlatego, że gdyby przejęcie danego obiektu przez jedną fabrykę od drugiej następowało według wartości netto, a więc po potrąceniu amortyzacji, mielibyśmy w całości gospodarstwa narodowego zmniejszenie wartości majątku trwałego brutto, bo jedno przedsiębiorstwo spisałoby z bilansu obiekt według wartości początkowej, a drugie przejęło do bilansu obiekt według wartości zmniejszonej o kwotę amortyzacji. Ponieważ w skali ogólnej gospodarki narodowej nie zaszła przez fakt przeniesienia obiektu z jednego przedsiębiorstwa do drugiego zmiana wartości majątku trwałego brutto — przejęcie obiektu następuje według jego wartości początkowej, tj. takiej, z jaką figurował on w bilansie przedsiębiorstwa oddającego. Korekturą tej wartości jest przejęcie do bilansu przez przedsiębiorstwo otrzymujące również wartości amortyzacji.

Wyrazem zużycia majątku trwałego w procesie produkcji jest amortyzacja. Rata amortyzacyjna jest częścią składową kosztów produkcji, przedsiębiorstwo otrzymuje ją w cenie uzyskiwanej za sprzedaną produkcję. Część funduszu amortyzacyjnego przeznaczona jest na sfinansowanie planu kapitalnych remontów, pozostała część na sfinansowanie działalności inwestycyjnej Amortyzowanie majątku trwałego wynika zatem z faktu jego zużywania się, powodującego zmniejszenie się wartości majątku trwałego, kompensowanej przez zwiększenie środków płatniczych (utarg za sprzedaną produkcję). Zmniejszenie wartości majątku trwałego (drogą zużycia) powoduje zmniejszenie wartości funduszu statutowego, w części pokrywającej majątek trwały.

Jeżeli np. majątek trwały wyraża się sumą 1.000 a fundusz statutowy sumą 1.600 (z czego 1.000 pokrywa majątek trwały), to w wyniku zużycia rocznego wynoszącego np. 10% mielibyśmy z końcem roku wartość majątku trwałego 900 i funduszu statutowego 1.500. Z przyczyn statystycznych utrzymuje się w bilansach ewidencję wartości początkowej majątku trwałego (nabycia lub wytworzenia), a fundusz amortyzacyjny ewidencjonuje się oddzielnie. W konsekwencji bilans danego przedsiębiorstwa ulegnie w ciągu roku w związku z odpisem zużycia następującemu przekształceniu:

Aktywa	Na początek roku	Na koniec roku
1) Majątek trwały	1.000	1.000
2) Majątek obrotowy . . .	600	600
razem	1.600	1.600
Pasywa		
1) Fundusz statutowy . . .	1.600	1 500
2) Fundusz amortyzacyjny . . .	—	100
razem	1.600	1.600

W podanym przykładzie narastanie funduszu amortyzacyjnego, jako wyraz zmniejszenia wartości majątku trwałego, powoduje wyraźnie zmniejszenie funduszu statutowego (o sumę 100). W związku z tym w księgowości przedsiębiorstw radzieckich tworzenie funduszu amortyzacyjnego następuje bezpośrednio w ciężar funduszu statutowego. W ten sposób omówiliśmy trzy najistotniejsze elementy zmian funduszu statutowego przedsiębiorstw radzieckich w części pokrywającej majątek trwały, a mianowicie: 1) zwiększenie tego funduszu drogą działalności inwestycyjnej, 2) jego zwiększenie lub zmniejszenie przy bezpłatnym przekazaniu lub otrzymaniu obiektów majątku trwałego oraz 3) jego zmniejszenie w związku z zużywaniem się majątku trwałego i tworzeniem funduszu amortyzacyjnego.

W pozostałej części fundusz statutowy przedsiębiorstwa pokrywa majątek obrotowy. Według zasad systemu finansowego Związku Radzieckiego państwowe przedsiębiorstwa produkcyjne, z nielicznymi wyjątkami, mają prawo i obowiązek posiadania własnych środków obrotowych w wysokości pokrywającej normatyw środków obrotowych. W jaki sposób ustala się wysokość tej części funduszu statutowego przedsiębiorstwa, jaka służy na cele obrotowe, stanowiąc tzw. środki własne w obrocie?

W każdym przedsiębiorstwie istnieje ciągła zmienność lokaty środków majątkowych, czyli sposobu ich wykorzystania. Przykładem takich zmian jest np. wydanie pieniędzy z kasy, materiałów z magazynu, przejście produktu z jednej fazy do drugiej lub wypłata robocizny. Środki majątkowe przedsiębiorstwa są ciągle w stanie ruchu polegającego na zmianie ich formy. Jakąś określoną dyslokację tych środków

w przedsiębiorstwie na dany moment można otrzymać tylko jako przekrój, jako fotografię migawkową. Taką fotografią jest bilans przedsiębiorstwa sporządzany na określoną datę (na koniec roku, kwartału, miesiąca).

Zasada normowania środków obrotowych oparta jest o plan dyslokacji środków pieniężnych w przedsiębiorstwie z tym, że faktyczna dyslokacja podlega następnemu sprawdzeniu na podstawie bilansu. Ten plan dyslokacji nie jest dostosowany do każdego momentu działalności przedsiębiorstwa. Jest on wyrazem tendencji do jak najbardziej racjonalnego wykorzystania środków przedsiębiorstwa, wskazuje przeciętną sposobu ich dyslokacji. Normowanie środków obrotowych polega zatem na ustaleniu, jaka ilość tych środków w rozmaitych formach ich rozmieszczenia (w kasie, na rachunku bankowym, w postaci surowców, materiałów pomocniczych, gotowych i półgotowych wyrobów, w nie zakończonej produkcji, w rozliczeniach międzyokresowych) jest minimalnie niezbędna dla zabezpieczenia niezakłóconej działalności przedsiębiorstwa.

Przy uruchomieniu przedsiębiorstwa państwo wyposaża je we własne środki obrotowe w granicach normatywów. Rosnące potrzeby przedsiębiorstw, w zakresie środków obrotowych, związane z rozwojem produkcji, pokrywane są z części zysków. Jeżeli przeznaczona na ten cel część zysku nie zaspokaja potrzeb przedsiębiorstwa, otrzymuje ono dodatkowo uzupełnienie środków obrotowych z budżetu państwowego. Nadmiar środków obrotowych przedsiębiorstwo zgodnie z planem przelewa do budżetu państwowego. Wyposażenie przedsiębiorstwa w środki obrotowe z budżetu, przeznaczenie części zysku na powiększenie własnych środków obrotowych zwiększa fundusz statutowy przedsiębiorstwa, przelew nadwyżki środków obrotowych do budżetu — fundusz ten zmniejsza.

Fundusz statutowy przedsiębiorstw radzieckich określa zatem rozmiar planowanych potrzeb w zakresie środków trwałych i rozmiar planowanych potrzeb w zakresie normatywnych środków obrotowych. W jego tworzeniu występują momenty styku gospodarki finansowej przedsiębiorstwa z państwowym systemem finansowym, z budżetem państwowym i systemem bankowym. Jest nim bezzwrotne wyposażenie przedsiębiorstw w środki na zakup lub wytworzenie majątku trwałego (finansowanie inwestycji) oraz wyposażenie przedsiębiorstw w środki obrotowe z budżetu państwowego. Mylny byłby jednak wniosek, że całość zagadnień przyrostu majątku trwałego i całość zagadnień przyrostu środków obrotowych odbywa się na płaszczyźnie styku z państwowym systemem finansowym Tylko część przeznaczonych na ten cel środków przechodzi przez państwowy system finansowy, pozostała część pozostaje poza jego zasięgiem. Przedsiębiorstwo osiągając w ramach swojej działalności gospodarczej zysk, przeznacza go, po zapłaceniu co najmniej minimalnej stawki, wynoszącej 10% na rzecz budżetu państwowego, na zaspokojenie własnych potrzeb w zakresie środków obrotowych. Ta część akumulacji przedsiębiorstwa, przeznaczona na powiększenie własnych środków obrotowych, przepływa poza państwowym systemem finansowym. Po zaspokojeniu przez przedsiębiorstwo z zysku jego potrzeb w zakresie środków obrotowych część jego zysku może być przeznaczona na cele inwestycyjne. Dopiero jeżeli po zaspokojeniu potrzeb przedsiębiorstwa zarówno w zakresie środków obrotowych, jak i w zakresie środków inwestycyjnych pozostaje jeszcze jakaś nadwyżka, podlega ona odprowadzeniu do budżetu państwowego. W zagadnieniu podziału zysku mamy więc dalsze momenty powiązania gospodarki finansowej przedsiębiorstwa z budżetem, a mianowicie: odprowadzenie czystej akumulacji ponad potrzeby, w zakresie normalnych środków obrotowych oraz środków inwestycyjnych do budżetu państwowego, z tym jednak, że bez względu na rozmiar tych potrzeb, co najmniej 10% zysku musi być wpłacone do budżetu. Ta ostatnia płaca ma charakter obligatoryjny i może istnieć sytuacja, w której przedsiębiorstwo wpłacając 10% zysku do budżetu nie zaspokaja z pozostałej jego części swoich potrzeb w zakresie środków obrotowych. W takim wypadku otrzymuje ono dotację od państwa na uzupełnienie środków obrotowych. Zachodzi wówczas dwustronne powiązanie z państwowym systemem finansowym, a mianowicie równoczesne odprowadzenie części nadwyżki i otrzymanie dotacji na powiększenie środków obrotowych. Po co istnieje takie dwustronne powiązanie? Jego podstawą jest konieczność związania każdego przedsiębiorstwa z aparatem finansowym i poddania go kontroli aparatu finansowego. Obligatoryjne odprowadzenie w każdym wypadku części zysku silniej związuje gospodarkę przedsiębiorstwa z aparatem finansowym.

Źródłem akumulacji własnej przedsiębiorstw (zysku) jest różnica między poziomem kosztów własnych a ceną sprzedażną. Cena sprzedażna w strukturze radzieckiej składa się z trzech zasadniczych elementów. Pierwszym elementem jest koszt własny produkcji, drugim podatek obrotowy, trzecim — zysk przedsiębiorstwa. Amortyzacja jako element reprodukcji prostej mieści się w kosztach własnych. W strukturze ceny mamy zatem jeszcze jeden element powiązania systemu finansowego przedsiębiorstwa z systemem finansowym państwa, a mianowicie podatek obrotowy.

W gospodarce socjalistycznej podatek obrotowy jako forma powiązania działalności gospodarczej przedsiębiorstwa z systemem finansowym państwa jest formą akumulacji produktu dodatkowego przez budżet państwowy, a przeto elementem redystrybucji, tj. wtórnego podziału dochodu narodowego.

Z jednej strony kształtowanie się poziomu cen, z drugiej poziomu kosztów własnych, to podstawowe elementy gospodarki finansowej przedsiębiorstw. Ponieważ akumulacja przedsiębiorstw państwowych jest podstawowym źródłem dochodu budżetu państwowego, zagadnienie poziomu kosztów własnych i poziomu cen jest zasadnicze w kształtowaniu się finansów radzieckich. Polityka gospodarcza w zakresie cen nie jest polityką sztywną. Jest ona dostosowana do konkretnych potrzeb i zadań gospodarczych, stojących przed państwem. Tymi zadaniami są: całkowite zaspokojenie potrzeb rozszerzonej socjalistycznej reprodukcji i podniesienie ogólnego poziomu dobrobytu mas pracujących. Polityka cen jest prowadzona zgodnie z tymi założeniami i dlatego choć w zasadzie ceny oparte są o poziom kosztów własnych, to jednak przez poziom cen reguluje się również kierunki spożycia, przyśpiesza rozwój procesów gospodarczych i oddziałuje na wtórny podział dochodu narodowego. Regulację cen uzyskuje się przez zróżnicowany podatek obrotowy. Surowce, środki produkcji są w ogóle zwolnione od podatku obrotowego lub też stopa podatku wynosi tylko 1%. Jeżeli chodzi o tego rodzaju artykuł spożycia jak alkohol — stopę podatkową ustala się wyjątkowo wysoko. W ten sposób podatek obrotowy jest w Związku Radzieckim czynnikiem regulacji poziomu cen, a przez to czynnikiem z jednej strony rentowności przedsiębiorstwa, a z drugiej wpływającym twórczo na rozwiązanie zagadnień rozszerzonej reprodukcji socjalistycznej i stałego podnoszenia poziomu życiowego mas pracujących. Nie zawsze jednak cena ustalona jest na poziomie pokrywającym koszty własne i podatek obrotowy. Niektóre gałęzie gospodarki lub przedsiębiorstwa rozpoczynające nową produkcję mają koszty własne zbyt wysokie, by mogły one być podstawą ekonomicznie uzasadnionego poziomu cen. W tym wypadku ustala się ceny na poziomie deficytowym, a na pokrycie deficytu przewiduje się dotację państwową. Jeżeli przedsiębiorstwo w faktycznym wykonaniu nie przekroczy planowanego poziomu kosztów własnych, strata poniesiona w związku z deficytowym poziomem ceny sprzedażnej podlega pokryciu z budżetu państwowego.

Elementami powiązania gospodarki finansowej przedsiębiorstw radzieckich z państwowym systemem finansowym, a w szczególności z budżetem państwowym, są zatem: 1) dotacje z budżetu państwowego na cele inwestycyjne, 2) dotacje z budżetu państwowego

na uzupełnienie środków obrotowych, 3) dotacje z budżetu państwowego na pokrycie strat w związku z ustaleniem ceny sprzedażnej poniżej poziomu planowanych kosztów własnych, 4) przelewy do budżetu państwowego z tytułu „odliczeń od zysków" (nie mniej niż 10% zysku), 5) przelewy do budżetu państwowego z tytułu nadmiaru środków obrotowych. Wszystkie wymienione powyżej formy dotacji i przelewów są równocześnie elementami zmian w wysokości funduszu statutowego przedsiębiorstw.

Banki w Związku Radzieckim zajmują się obsługą kredytową i kasową przedsiębiorstw. W związku z tym banki kontrolują gospodarkę finansową przedsiębiorstw.

Powiązanie systemu finansowego przedsiębiorstw radzieckich z systemem bankowo-kredytowym występuje na odcinku akumulacji i zużycia funduszu amortyzacyjnego oraz na odcinku kredytów obrotowych.

Przeznaczeniem ekonomicznym amortyzacji jest restytucja zużycia majątku trwałego, której amortyzacja jest wyrazem. Jeżeli maszyna zużywa się w procesie gospodarczym, a wartość zużycia jako element kosztów własnych uwzględniony w cenie tworzy fundusz amortyzacyjny, to fundusz ten przeznaczony jest przede wszystkim na restytucję zużycia maszyny drogą kapitalnego remontu.

Jednakże dana maszyna choć częściowo całkowicie zamortyzowana może z przyczyn technicznych nie wymagać remontu kapitalnego lub też remont taki może być z przyczyn ekonomicznych nie uzasadniony, ponieważ maszyna może być przestarzała i korzystniej jest zastąpić ją bardziej nowoczesną maszyną niż remontować. Rozmaite przyczyny mogą stwarzać niewspółmierność między potrzebami w zakresie kapitalnych remontów a wysokością funduszu amortyzacyjnego.

Niewspółmierność narastania potrzeb w skali ogólnopaństwowej w zakresie kapitalnych remontów i funduszu amortyzacyjnego pozwala na skierowanie części tego funduszu na potrzeby wynikające z zadań reprodukcji rozszerzonej, czyli na cele inwestycyjne. Na tej zasadzie oparty jest system podziału funduszu amortyzacyjnego przedsiębiorstw radzieckich na dwie części, z których jedna określona w stosunku procentowym do całości przeznaczona jest na kapitalny remont, a pozostała — na sfinansowanie planu inwestycyjnego. Część amortyzacji przeznaczoną na kapitalny remont przedsiębiorstwa wpłacają każdego miesiąca do Banku Państwowego na tzw. „Rachunek amortyzacji na kapitalny remont do dyspozycji dyrektora przedsiębiorstwa". Z tego rachunku, zgodnie z planem kapitalnych remontów, przedsiębiorstwo otrzymuje środki finansowe na wykonanie kapitalnych remontów. Plan kapitalnych remontów i system ich finansowania jest w Zw. Radzieckim całkowicie oddzielony od planu inwestycyjnego i systemu finansowania inwestycji.

Sumy akumulowane na rachunku amortyzacji, nie wykorzystane w danym roku, przechodzą na rok następny. Zadaniem organów bankowych jest czuwanie nad jak najpełniejszym i jak najefektowniejszym wykorzystaniem tych środków dla utrzymania potencjału produkcyjnego i poziomu produkcji. Centralne zarządy przemysłu („gławki", czyli „gławnyje uprawlienia") uprawnione są do przerzutu między przedsiębiorstwami środków na kapitalne remonty. Prócz tego dla uniknięcia przerw w robotach mogą być przewidziane kredyty bankowe na remonty kapitalne pokrywane następnie z akumulowanej amortyzacji. Dalsza część amortyzacji podlega wpłacie do Banku Przemysłowego, który jest bankiem, a ściślej mówiąc organem finansowym Ministerstwa Finansów, powołanym do finansowania działalności inwestycyjnej przedsiębiorstw.

Zagadnienie akumulacji, amortyzacji i finansowania kapitalnych remontów jest elementem powiązania gospodarki finansowej przedsiębiorstw radzieckich z systemem bankowo-kredytowym. Dalszym elementem tego powiązania jest zagadnienie kredytów obrotowych, pozostających w związku albo z zapotrzebowaniem środków obrotowych o charakterze przejściowym, nie objętym normatywami, albo z niepełnym wyposażeniem niektórych rodzajów przedsiębiorstw we własne środki obrotowe.

Normatywne środki obrotowe własne nie wyczerpują potrzeb finansowych przedsiębiorstw. Są przedsiębiorstwa, które muszą na okres zimy przygotować większe niż normalnie zapasy surowcowe i materiałowe, są przedsiębiorstwa, które z powodu sezonowego charakteru produkcji posiadają w pewnych okresach większe niż normalnie zapasy gotowej produkcji, wówczas mogą powstać z przyczyn niezależnych od przedsiębiorstwa zakłócenia w cyklu produkcyjnym. Te wszystkie potrzeby nie mają charakteru stałego, wobec czego nie uzasadnione byłoby ich pokrycie w drodze zwiększenia funduszu statutowego, ponieważ nastąpiłoby trwałe związanie pieniądza z przedsiębiorstwem, czego jednak charakter tych potrzeb nie uzasadnia. W tych wypadkach przedsiębiorstwo otrzymuje bankowy kredyt obrotowy. Jego cechą charakterystyczną jest ścisłe związanie go z obiektem kredytowania. Jeżeli potrzeba udzielenia kredytu wynikła ze względu na sezonowy zapas surowców lub materiałów, to kredyt bankowy musi ściśle odpowiadać wielkości tego zapasu. Może on być udzielony tylko na taki okres, na jaki zapas ten jest potrzebny. Również kredyt obrotowy udzielony w związku z ponadnormatywnym zapasem gotowej produkcji, musi być związany z obiektem kredytu czyli wartością tego zapasu i przewidywanym okresem jego magazynowania. Przy dłuższym niż normalnie cyklu wytwórczym udzielenie kredytu następuje do wysokości wynikającej stąd zwiększonej wartości robót w toku, względnie półfabrykatów w rozmiarach uzasadnionych rzeczywistymi potrzebami i na ściśle określony termin.

Przejściowy charakter ma również kredyt obrotowy, udzielany na okres obiegu dokumentów oddanych do inkasa bankowego. W Zw. Radzieckim należności, a zwłaszcza faktury towarowe inkasowane są w formie zleceń bankowych. Ponieważ uznaje się, że cykl rotacji ze środków produkcji zakończony jest w momencie oddania faktury za wysłany lub oddany do inkasa towar i tylko ten cykl uwzględniony jest w ustalonej wysokości normatywów środków obrotowych, powstaje konieczność dostarczenia przedsiębiorstwom kredytu, obrotowego na okres czasu od oddania dokumentu do inkasa do wpływu należności.

Nie wszystkie przedsiębiorstwa w Związku Radzieckim otrzymują pełne wyposażenie w normatywne środki obrotowe. Przedsiębiorstwa handlowe otrzymują je tylko w części określonej w stosunku procentowym do ogółu środków obrotowych zaangażowanych w danym przedsiębiorstwie. Dla każdego przedsiębiorstwa handlowego ustala się tzw. procent udziału własnych środków w obrocie z tym, że pozostałe środki obrotowe, przekraczające ustalony procent udziału własnych środków obrotowych w obrocie, są przedmiotem kredytowania.

Bank przeprowadza w określonych terminach (np. dekadowo) tzw. regulację, polegającą na doprowadzeniu wysokości kredytu udzielonego przedsiębiorstwu handlowemu do właściwego stosunku, do wysokości ogółu zaabsorbowanych środków obrotowych na dany dzień. W ten sposób przedsiębiorstwo handlowe jest zainteresowane w wygospodarowaniu jak największej ilości środków własnych, bo od tego są zależne jego możliwości kredytowe. Podobny system stosowany jest odnośnie do przedsiębiorstw o długim cyklu produkcyjnym (przedsiębiorstw przemysłu maszynowego, w stoczniach itp.). Długość cyklu produkcyjnego powodowałaby poważne zaabsorbowanie własnych środków obrotowych, co uniezależniałoby przedsiębiorstwa od kontroli bankowej i dlatego wprowadzone w tych przedsiębiorstwach systemu procentowego udziału własnych środków obrotowych w obrocie, przy pokryciu pozostałej części normatywnych środków obrotowych poprzez kredyt bankowy".

Zadanie konkursowe dla zaawansowanych

Pewne przedsiębiorstwo przemysłowe rozliczyło swoje koszty ogólne za ubiegły okres rachunkowy przy pomocy następującego arkusza rozliczeniowego (fragment końcowy):

Nr kontu	Wydziały / Rodzaje kosztów	Suma	Wydziały wytwórcze A	Wydziały wytwórcze B	Wydziały wytwórcze C	Razem	Koszty materiałowe	Koszty administr fabr.	Koszty ogólne sprzed.	Suma
	Razem koszty ogólne	3.120.000	720.000	680.000	600.000	2.000.000	120.000	600.000	400.000	3.120.000
	Zużyte materiały bezpośrednie	2.500.000	400.000	700.000	1.400.000	2.500.000				
	Robocizna bezpośrednia	1.360.000	500.000	360.000	500.000	1.360.000	**)			
	Narzuty przeciętne stosowane do kalkulacji .		150 %	200 %	120 %		6 %	10 %	6 %	
	Narzuty rzeczywiste (obliczyć z dokł. do 0,1 %)		?	?	?		?	?	?	
	Obliczyć poszczególne i łączną różnicę kalkul. na skutek stosowania narzutów przeciętnych		?	?	?		?	?	?	

Stosowano następujące klucze kalkulacyjne:

1) dla kosztów ogólnych wytwarzania — robocizna bezpośrednia
2) dla kosztów ogólnych materiałowych — materiał wytwórczy
3) dla kosztów ogólnych admin. fabr. — wydziałowy koszt wytworzenia
4) dla kosztów ogólnych sprzedaży — całkowity koszt wytworzenia (fabryczny)

	Wydział A	Wydział B
Przejęte roboty w toku z okresu ub. . .	zł 13.000,—	zł 10.000,—*)
Pozostałe roboty w toku na okres przyszły	„ 16.000,—	„ 20.000,—*)

Dane do kalkulacji:

Wydział A oddaje swoje produkty końcowe do wydziału B do dalszej obróbki. Wydział B wykańcza półfabrykaty wydziału A i wykonuje ponadto 1 zlecenie na roboty odpłatne. Wydział B wyprodukował w okresie ubiegłym 100 sztuk wyrobów gotowych. Zestawić kalkulację według schematów ogólnie przyjętych i obliczyć koszt wytworzenia za 1 sztukę wyrobu gotowego i całkowity koszt wytworzenia zlecenia na roboty odpłatne, jeżeli podział robocizny bezpośredniej kształtował się następująco: (Wydział B)

	Materiały	Robocizna bezpośr.
Wyroby na zbyt wydział B	700.000	300.000
Roboty odpłatne wydział B	.—	60.000
	700.000	360.000

Wydział C produkuje 3 zbliżone do siebie wyroby gotowe na zbyt. Ustalono przy tym następujące równoważniki kosztu wytworzenia tych wyrobów do siebie:

Koszt wytworzenia wyrobu A:B:C = 1:1,2 : 0,3
Ilość wytworzonych wyrobów w wydziale C wynosi:

Wyrób A— 1.000 sztuk
„ B — 2.000 „
„ C —10.000 „

Przy produkcji powstał produkt uboczny, którego wartość oszacowano po cenie sprzedaży na zł 327.584,— przyjmując, iż suma ta zawiera normalny narzut kosztów ogólnych sprzedaży i 10% zysku przedsiębiorcy.

Obliczyć koszt wytworzenia 1 sztuki wyrobu gotowego A, B i C, posługując się schematem kalkulacyjnym.

WN

*) dotyczy tylko wyrobów na zbyt.

**) pominięto w przykładzie koszty specjalne sprzedaży jako zbędne przy wykonaniu tematu.

Rozwiązania przesyłać prosimy pod adresem Redakcji, Kraków, Grottgera-Boczna 9 m. 7, do dnia 30 września br. Pośród autorów prawidłowych rozwiązań zostaną rozlosowane nagrody książkowe.

Ze Stowarzyszenia Księgowych w Polsce

GDYNIA—GDAŃSK

Walne Zgromadzenie Gdyńskiego Oddziału Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Odbyło się ono pod przewodnictwem prof. Wł. Nowaczka. Sprawozdanie z działalności Stowarzyszenia w roku 1948 zdał przewodniczący Stowarzyszenia ob. M. Pacoszyński. Szczegółowe sprawozdania złożyli: ob. ob. T. Krukowski, J. Lachmanowicz, M. Witkowski i Warylewski.

W roku sprawozdawczym Zarząd odbył 24 posiedzenia, zebrań członków, na których wygłoszono referaty fachowe — było 18, wieczory dyskusyjne 3. Stowarzyszenie prowadzi kursy księgowości oraz statystyki i planowania w Gdyni i Sopocie, na które uczęszcza około 250 słuchaczy. Bilans na dzień 31. 12. 1948 zamknięto nadwyżką zł 142.000,—. Obecnie Stowarzyszenie liczy 360 członków. Po wygłoszeniu sprawozdań udzielono Zarządowi absolutorium. Szczególne zasługi około rozwoju oddziału gdyńskiego położyli: ob. ob. Krukowski, Lachmanowicz, Piątkowski, Witkowski oraz inni członkowie Zarządu.

Wybrano nowy Zarząd, który ma zająć się rozszerzeniem podstaw pracy Stowarzyszenia. Głównym celem Stowarzyszenia jest skonsolidowanie ruchu księgowych oraz podniesienie wiedzy zawodowej i przygotowanie nowych kadr księgowych do wypełnienia zadań, jakie w zakresie rachunkowości nakłada na nich plan gospodarczy kraju.

SZCZECIN

W Szczecinie odbyło się zebranie organizacyjne, zwołane przez Komitet Organizacyjny Szczecińskiego Oddziału Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Zebraniu przewodniczył prof. mgr Feige-Górski Gerard, który w przemówieniu podniósł konieczność istnienia Stowarzyszenia, cel jego w życiu gospodarczym oraz korzyści, jakie osiągają członkowie. Na zebraniu było 128 osób, które już przed zebraniem zgłosiły swój akces do Stowarzyszenia. Wybrano Zarząd Oddziału, do którego weszli: prof. mgr G. Feige-Górski jako prezes, kol. Wierzbicki Stanisław, jako pierwszy vice-prezes, starszy asystent kol. mgr Paluszkiewicz Piotr, jako II vice-prezes, kol. Pluta Ludwik, jako sekretarz, kol. A. Fr. Myk, jako skarbnik i kol. mgr Bogusławski Michał, jako członek Zarządu Oddziału. Poza tym wybrano członków Sądu Koleżeńskiego i Komisji Rewizyjnej.

Sekretariat Oddziału mieści się przy ul. Królowej Jadwigi 44 i czynny jest w poniedziałki, wtorki, środy i czwartki od godz. 17—19.

Oddział Stowarzyszenia prowadzi: wieczory dyskusyjne, zebrania plenarne, pośrednictwo pracy dla księgowych i porady zawodowe.

Zarząd Oddziału zwraca się z apelem do członków o gremialne uczęszczanie na wieczory dyskusyjne, zebrania plenarne, regularne opłacanie składek i korzystanie z porad zawodowych.

OKRUCHY BIBLIOGRAFICZNE

Wśród książek

St. Skrzywan — „Kontrola w przedsiębiorstwie“, wyd. Trzaska, Evert, Michalski, Warszawa, 1949, str. 187.

Zarówno wydana w 1948 r. przez prof. Skrzywana „Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej. Cele i funkcje“, jak i „Kontrola w przedsiębiorstwie“ wprowadzają do nauki rachunkowości w Polsce cenne wartości. Naświetlają one problemy, które naświetlenia tego w nowej rzeczywistości — wymagają. Zaryzykować możemy przy tym twierdzenie, że „Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej“ jest wstępem do „Kontroli w przedsiębiorstwie“. Chociaż autor zastrzegł się, że pracę potraktował jako „konspekt, jako próbę ujęcia trudnego zagadnienia kontroli gospodarki i stanu finansowego przedsiębiorstw...“, że „pominął prawie całkowicie dział kontroli związany ze stroną formalną i materialną sprawozdań rachunkowych...“ — niemniej uważamy, iż praca pomimo zastrzeżeń autora, właśnie ze względu na analizę gospodarczą i wskazanie wypróbowanych metod analityczno-syntetycznych, jest bardzo ważnym przyczynkiem naukowym. Zdajemy sobie sprawę, że chociaż prof. Skrzywan widzi pewne niedociągnięcia w swej pracy i skromność naukowca każe mu ją nazwać „konspektem“, to jednak „Kontrola w przedsiębiorstwie“ jest pracą podstawową, która zmienia oblicze kontroli, abstrahuje od „łatwizny“, od formalnego przyczepiania się i wyłapywania usterek. Podaje nowe metody analizy gospodarczej. Nie obawia się wkroczyć w labirynt teorii kapitalistycznych, wyłowić dla ustroju uspołecznionego najlepsze z nich i dostosować je do zadań kontroli gospodarki planowej. A nie jest to sprawą ani łatwą, ani mało ważną.

Autor dzieli swą pracę na 3 części:

1) Funkcja kontroli w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej,
2) Kontrola w przedsiębiorstwie uspołecznionym, oparta na sprawozdawczości szczegółowej,
3) Kontrola w przedsiębiorstwie oparta na sprawozdawczości syntetycznej,

W pierwszej części wprowadza nas autor w zagadnienie i ustala cele i zadania kontroli. Kontrola powinna „działać częstotliwie, szybko i dokładnie, powinna dotyczyć nie tylko zagadnień ogólnych, ale — i to przede wszystkim — zagadnień szczegółowych, detali pracy“. „Podobnie jak bilans w obrębie rachunkowości, tak analiza bilansu w obrębie kontroli traci stopniowo swoje dominujące miejsce“.

Oto zasadnicze tezy kontroli w przedsiębiorstwie socjalistycznym, którą dzielimy na 4 fazy:

„a) diagnoza, tzn. ustalenie stanu faktycznego;

b) porównanie stanu faktycznego ze stanem przewidywanym, względnie z innymi wielkościami;

c) ustalenie przyczyn, które spowodowały taki, a nie inny układ stosunkowy takie lub inne odchylenia „rzeczywistości" od podstawy porównań;

d) postawienie wniosków tworzących podstawę do decyzji kierownictwa przedsiębiorstwa na przyszłość".

W drugiej części swej pracy wprowadza nas autor w zawiłość dociekań i badań szczegółowych planów gospodarczych oraz wyciąga wnioski na podstawie ustalania przyczyn rozbieżności pomiędzy planem i rzeczywistością. Wskazuje przykładowo, jak ciekawe i wnikliwe wnioski można wyciągać, mając dane z kilku, zaledwie liczb złożone. „Dążenie do najniższych kosztów wytwarzania, przy określonych w planie rozmiarach i rodzajach produkcji, ma charakter dyrektywy stałej, powtarzającej się w związku z każdym kolejnym planem i realizowanej przy zastosowaniu różnorodnych środków". „Takie postawienie sprawy prowadzi w prostej linii do zwiększenia produktu dodatkowego", a stąd do przyspieszenia procesu akumulacji w całości gospodarstwa narodowego — jest przeto zagadnieniem kluczowym gospodarki socjalistycznej".

Oto zasadniczy postulat, dla którego należy prowadzić kontrolę planów gospodarczych, a w szczególności — planu kosztów. Podkreślić należy, że autor przy szczegółowej kontroli planów kosztów podaje szereg przykładów praktycznych z różnych branż. Tego rodzaju przykłady budzą w czytelniku zaufanie do materiału, który ma służyć jako teza do badań analitycznych przy kontroli planowania w przedsiębiorstwie.

Rozdział III „Kontrola w przedsiębiorstwie oparta na sprawozdawczości syntetycznej" — to próba analizy bilansów i rachunku wyników w przedsiębiorstwach uspołecznionych na tle dotychczas znanych metod analitycznych sprawozdań w przedsiębiorstwach kapitalistycznych.

Wiele miejsca w swej pracy poświęca autor zagadnieniom analizy sprawozdawczości syntetycznej w ustroju kapitalistycznym. Wypowiedzi te znane były studentom SGH i wielu praktykom ze skryptów wydanych przez prof. Skrzywana. Podanie tego materiału w zmienionym układzie wcale nie zmniejsza wartości wydanej książki, gdyż cały ten zespół cennych wiadomości, choć dotyczył przedsiębiorstw kapitalistycznych, został zużyty do skonfrontowania z metodami badań analitycznych sprawozdań w ustroju socjalistycznym. Ponieważ metod analizy sprawozdań przedsiębiorstw uspołecznionych nikt w Polsce nie wypracował, śmiało rzec możemy, że praca prof. Skrzywana jest niezaprzeczonym przyczynkiem do pełnego opracowania systemu badań analitycznych sprawozdawczości i planowania w przedsiębiorstwach socjalistycznych. Praca to trudna, rozwiązanie — czuje to autor — jeszcze niezupełne, ale praca rozpoczęta i za to należy się pełne uznanie autorowi. Myśl rzucona, trzeba ją rozwinąć!

M. Wdówka (Łódź)

Ciekawsze pozycje polskiej literatury czasopiśmiennej.

Istotne składniki planu finansowego w przedsiębiorstwie — W. W. Przemysł Włókienniczy nr 1-2, s. 7-9.

Kontrola finansowa szybkości obiegu środków produkcji w przedsiębiorstwie — Sopiński St. — Wiadomości Narodowego Banku Polskiego nr 2, s. 93—8.

O racjonalny system finansowy komunikacji — B. C.— Gospodarka Planowa nr 2, s. 114—16.

Plan finansowy w naszej praktyce planowania — Blass Bronisław — Gospodarka Planowa nr 3, s. 148—9.

Sprawy finansowe państwowego przemysłu miejscowego w ramach konferencji krakowskiej — A. W. — Ogólnopolski Informator Państwowego Przemysłu Miejscowego nr 21—2, s. 14—15.

Uwagi o kontroli finansowej przedsiębiorstw państwowych — Hermanowicz J. — Wiadomości Narodowego Banku Polskiego nr 1, s. 27—9.

Co trzeba wiedzieć o podatku od spadków i darowizn — js — Chłopi i Państwo nr 2, s. 2; Piast nr 2, s. 2.

Jakie dowody wewnętrzne uznają władze skarbowe — (P) — Śląskie Wiadomości Gospodarcze nr 12, s. 3—5.

Podatek od nabycia praw majątkowych — Tygodnik Handlowy nr 6—7, s. 8—9.

Podatki bezpośrednie w r. 1948 — (Ł) Gospodarka Planowa nr 2, s. 126-7.

Znaczenie bilansu okresowego przy zeznaniach o obrocie i dochodzie — H. S. — Śląskie Wiadomości Gospodarcze nr 9, s. 3.

Analiza kosztów sprzedaży, 4 — Witowski Jerzy — Tygodnik Gospodarczy nr 12, s. 141—3.

Faktury towarowe i przychodowanie towarów w rachunkowości — Kujawski Jan — Przegląd Organizacji nr 2, s. 68—70.

Kalkulacja kosztów sprzedaży — Witowski Jerzy — Tygodnik Gospodarczy nr 13, s. 152—5.

Kalkulacja produkcji — Szmidt Karol — Spólnota Pracy nr 2, s. 18—23.

Kalkulacja w rzemiośle — Zadorecki J. — Przyjaciel Rzemieślnika nr 12, s. 8—9.

Koszty wzorcowe — Fedak Z. — Przegląd Organizacji nr 1, s. 34—6.

Księgowanie inwestycji — Tygodnik Gospodarczy nr 10, s. 117—18.

Nowa księgowość pocztowa — Morkowski Kazimierz — Przegląd Pocztowy nr 2, s. 25—8.

Nowy plan kont — Hodoly Andrzej — Przegląd Spółdzielczy nr 1—2, s. 23—4.

O reformę rozporządzenia o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych — Lulek Tomasz — Tygodnik Handlowy nr 6—7, s. 7.

Plan kont — T. O. — Poradnik Mleczarski i Jajczarski nr 1—2, s. 27—38.

Przemysłowe koszty sprzedaży — Witowski Jerzy — Tygodnik Gospodarczy nr 8, s. 89—90; nr 10, s. 111—12; nr 11, s. 125—7.

Rachunkowość gospód i innych zakładów żywieniowych (dok.) — Poźniak Tadeusz — Społem nr 3, s. 13—14.

Rewizja ksiąg przedsiębiorstwa. 3 — Nowicki M. — Tygodnik Gospodarczy nr 6, s. 62—3; nr 7, s. 74—5.

Na drodze ku państwowemu planowi finansowemu — Łubieński Konstanty — Gospodarka Planowa nr 4, s. 212—17.

Wyniki państwowej gospodarki finansowej w r. 1948 — (Ł) — Gospodarka Planowa nr 4, s. 256—61.

Budżet państwowy na rok 1949 — Bielak Michał — Głos Skarbowca nr 3, s. 2.

Budżet państwowy na 1949 r. — Pirożyński Zbigniew — Wiadomości Narodowego Banku Polskiego nr 3, s. 165—9.

Organizacja księgowości przemysłowej. C. d. — Szadkowski Wacław — Przegląd Skórzany nr 1—2, s. 23—9.

Elastyczny plan kosztów pośrednich — Fedak Z. — Przegląd Organizacji — nr 3, s. 108—10.

Księgowość w gospodarce socjalistycznej — Morkowski K. — Poczta nr 4, s. 15—16.

Prenumerata miesięcznika „Rachunkowość — Podatki" wynosi (wraz z przesyłką pocztową) półrocznie zł 750,—. Numer pojedynczy kosztuje zł 125. — **Cennik ogłoszeń:** ogłoszenia za tekstem: cała str. 75 000,— zł, ½ str. 40 000,— zł, ¼ str. 22.000,— zł, ⅛ str. 14.000,-zł, 1/16 str. 9.000,— zł. (Miejsce wybrane drożej). Za teksty ogłoszeń Redakcja nie odpowiada. **Adres Redakcji: Kraków**, ulica Grottgera Boczna 9/7. — **Adres Administracji: Katowice**, ul. 3 Maja 23, telefon 317-73. — Konto **P. K. O.** Katowice III 309. Druk: P. K. Z. G. oddz. 2 — Nr zam. 1091—9000—VIII. 49 — R-034008